

DIE BEWERTUNG DER ERSATZTEILE IM KRAFTFAHRZEUGHANDEL
UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER UMSCHLAGSHÄUFIGKEIT
BZW. GÄNGIGKEIT

DIE BEWERTUNG DER ERSATZTEILE IM KRAFTFAHRZEUGHANDEL
UNTER BERÜCKSICHTIGUNG DER UMSCHLAGSHÄUFIGKEIT
BZW. GÄNGIGKEIT

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der
Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Richard N ü t z e l
Dipl.Kfm.
1958



Referent: Prof. Dr. O. H i n t n e r

Korreferent: Prof. Dr. E. H e i n e n

Tag der mündlichen Prüfung: 23. Juli 1958

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

Seite

I. EINFÜHRUNG

1. Das Kraftfahrzeuggewerbe, seine Bedeutung und Stellung in der Gesamtwirtschaft	1
2. Grundfragen des Bewertens	5
3. Die wichtigsten Wertmaßstäbe in der Betriebswirtschaftslehre	7
4. Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze in der Betriebswirtschaftslehre	10

II. DIE ALLGEMEINEN BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN NACH

HANDELS- UND STEUERRECHT

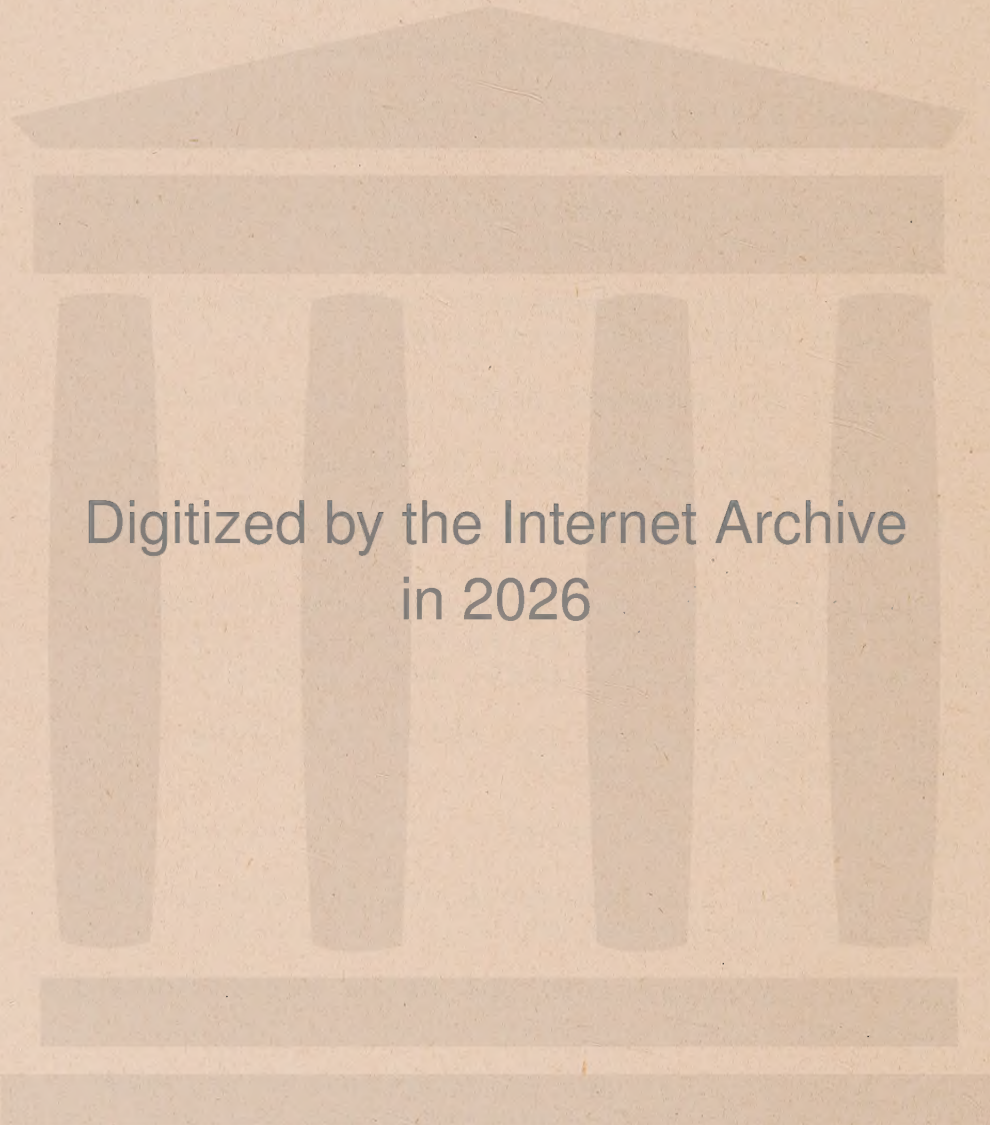
1. Zweck und Objekte der gesetzlichen Bewertungsvorschriften	14
2. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften .	16
a) Die Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches	16
b) Die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes	18
3. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften	23
a) Bewertungsgrundsätze im Steuerrecht	23
b) Wertmaßstäbe nach dem Einkommensteuer-Gesetz	26

III. DIE BEWERTUNG DER ERSATZTEILE IM KRAFTFAHRZEUGHANDEL

1. Das Ersatzteilelager im Kraftfahrzeughandel ...	33
2. Die Inventur als wesentlichste Voraussetzung für eine Wertermittlung	34

	Seite
a) Begriff, Wesen und Bedeutung der Inventur	34
b) Rechtliche Grundlagen und Ordnungsmäßigkeit der Inventur	36
aa) Handelsrechtliche Bestimmungen und Folgen einer mangelhaften Inventur	36
bb) Steuerrechtliche Bestimmungen	39
c) Die Inventur im Kraftfahrzeughandel	52
aa) Zweckmäßigster Zeitpunkt für die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahme	52
bb) Vorbereitungen und Vorarbeiten für die Bestandsaufnahme	53
cc) Durchführung der Bestandsaufnahme	60
dd) Zusammenfassung der Inventuraufzeichnungen und Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise	62
ee) Die Inventur im kleinen Kraftfahrzeughandlerbetrieb	65
3. Die Bewertung der aufgenommenen Ersatzteile	67
a) Inventur und Bewertung	67
b) Handelsrechtliche Bestimmungen für die Ersatzteilebewertung	68
c) Steuerrechtliche Bestimmungen für die Ersatzteilebewertung	71
d) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz beim Umlaufvermögen	74
e) Die allgemein üblichen Verfahren zur Wertermittlung von Ersatzteilen	78
aa) Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags von 1933 als Ausgangspunkt ..	78
bb) Die Besonderheiten des Kraftfahrzeughandels auf Grund der von den Herstellerwerken entwickelten Lager- und Ersatzteileverkaufsorganisation	82

	Seite
cc) Die Ermittlung der Anschaffungspreise auf der Basis der Rabattabschläge	86
aaa) Bei gleichbleibenden Verkaufspreisen	86
bbb) Bei schwankenden Verkaufspreisen ...	91
ccc) Die Anschaffungsnebenkosten	96
ddd) Die Stellung des Fiskus zu diesem Verfahren	99
dd) Das Auseinanderklaffen von Anschaffungs- kosten und "echtem Lagerwert"	101
ee) Der "echte Lagerwert", sein Ursprung, sein Wesen und sein Zweck	107
aaa) Die Notwendigkeit dieses Begriffes..	107
bbb) Die wichtigsten Werteeinflüsse	111
ccc) Auswirkungen auf die Bewertung	120
4. Die Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatz- teilen (Original-Werksteilen) unter Berücksichti- gung der Umschlagshäufigkeit bzw. Gängigkeit ...	121
a) Der Teilwertgedanke und seine Bedeutung für den "echten Lagerwert"	121
aa) Wesen des Teilwerts	121
bb) Grenzen des Teilwerts und die Zulässigkeit von Zwischenwerten	123
b) Der "echte Lagerwert" und seine Beeinflussungs- faktoren	125
aa) Einwirkungen der Nachkriegsentwicklungen in der Kraftfahrzeugindustrie auf das Händler Teilelager	127
bb) Der Umfang des Teilelagers und seine Auswirkungen auf den "echten Lagerwert" ..	130
cc) Qualitätsschäden und ihre Auswirkungen auf den "echten Lagerwert"	132
dd) Das Risiko der Ungängigkeit als wesent- lichster Faktor bei der Bemessung des "echten Lagerwerts"	133



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547401_0049

	Seite
c) Die in der Praxis stattgefundenen Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen und die daraus gewonnenen Erkenntnisse für die Ermittlung des "echten Lagerwerts"	136
aa) Die Darstellung von fünf Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen	136
bb) Ergebnis der Untersuchung über Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen	157
d) Überblick über die verschiedenen und wichtigsten Bewertungsverfahren und deren kritische Betrachtung	159
aa) Das sog. "Pauschal-Verfahren"	159
bb) Das sog. "Tutzinger Verfahren"	162
cc) Das sog. "Haug'sche Verfahren"	163
e) Entwicklung und Darstellung des vom Verfasser vorgeschlagenen Verfahrens zur Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen	174
aa) Die Umschlagshäufigkeit, ihre Bedeutung für den "echten Lagerwert" und ihre Errechnung	174
bb) Die "vollgängigen" Ersatzteile und ihr "echter Lagerwert"	180
aaa) Darstellung der vom Verfasser durchgeführten Betriebsreihenuntersuchung	180
bbb) Das Ergebnis der Untersuchung	189
ccc) Der "echte Lagerwert" der "vollgängigen" Ersatzteile	193
cc) Die "ungängigen" Ersatzteile und ihr "echter Lagerwert"	196
aaa) Die Verkehrsauffassung und ihr maßgebender Einfluß auf die Bestimmung der "Ungängigkeit"	196
bbb) Der "echte Lagerwert" der "ungängigen" Ersatzteile	198

	Seite
dd) Die "weniger gängigen" Ersatzteile und ihr "echter Lagerwert"	203
aaa) Die Forderung der Praxis nach einem einfachen und leicht anwendbaren Bewertungsverfahren	204
bbb) Überlegungen und Feststellungen über die Höhe des "echten Lagerwerts" der "weniger gängigen" Ersatzteile	207
ccc) Der "echte Lagerwert" der "weniger gängigen" Ersatzteile	213
ee) Zusammengefaßte Darstellung des vom Verfas- ser entwickelten Verfahrens zur Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen	214
 IV. <u>SCHLUSSBETRACHTUNG</u>	 219
 LITERATURVERZEICHNIS	 226
 LEBENS LAUF	 231

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
Afa	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
DM	Deutsche Mark
DMBG	DM-Bilanzgesetz
DMEB.	DM-Eröffnungsbilanz
DStR.	Deutsche Steuerrundschau
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTr	Einkommensteuerrichtlinien
FG	Finanzgericht
GenG	Genossenschaftsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	Konkursordnung
LAG	Lastenausgleichsgesetz
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RFH	Reichsfinanzhof
RGSt	Entscheidung des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen
RM	Reichsmark
RStBl.	Reichssteuerblatt
StuW	Steuer und Wirtschaft
Ziff.	Ziffer

I. EINFÜHRUNG

1. Das Kraftfahrzeug-Gewerbe, seine Bedeutung und Stellung in der Gesamtwirtschaft.

Als Gottfried Daimler und Karl Benz um 1885 ihren ersten Kraftwagen fertigstellten, dachte wohl niemand daran, dieser Erfindung eine allzu große Zukunft zu geben. Es dauerte jedoch nicht lange, und die anfänglichen Pessimisten mußten ihre Meinung grundsätzlich ändern. Denn schon bald zeigte sich, daß dieser Anfang in Wirklichkeit den Beginn einer neuen Epoche auf dem verkehrstechnischen Gebiete darstellte. Die Entwicklung schritt dabei so rasch und so weitgreifend voran, daß man heute in sämtlichen zivilisierten Ländern der Erde das Kraftfahrzeug-Gewerbe als einen der wichtigsten Wirtschaftsfaktoren bezeichnen kann. Durch die besonderen Verflechtungen mit fast allen Wirtschaftszweigen kommt dieser Branche noch eine erhöhte Bedeutung zu. Außerdem nimmt vor allem seit 1945 das Kraftfahrzeug als eines der wichtigsten Transportmittel auch eine besondere Stellung in der Güter- und Personalbeförderung ein.

Wenn auch im Vergleich zu den U.S.A. der Umfang des Kraftfahrzeugwesens in Deutschland noch keine solchen Ausmaße wie dort erreicht, weil z.B. die Raumverhältnisse anders gestaltet sind, die vorhandenen Straßen eine derartige Verkehrsdichte nicht vertragen, die Kaufkraft und die Investitionsmittel noch teilweise beschränkt sind, der Betriebsstoff relativ teuer ist und die steuerliche Belastung noch manchen Fahrzeugkauf verhindert, so handelt es sich hier trotzdem um eine Branche, die ein bedeutendes Gewicht für die deutsche Volkswirtschaft besitzt. Dies um so mehr, als das Kraftfahrzeug-Gewerbe mit seinen zahlreichen Zulieferern nicht nur für einen großen Teil der gesamten Erwerbstätigen Arbeitsplätze und somit eine Verdienstquelle schafft, sondern auch als wichtiger "Devisenbringer" für die Volkswirtschaft von größtem Nutzen ist, weil fast 50% der gesamten deutschen Kraftfahrzeugproduktion nach fast allen Ländern der Erde exportiert werden.

Als um 1930 auf Grund der zunehmenden Bedeutung der Kraftfahrzeugbranche in Deutschland durch die Erweiterung des Abnehmerkreises eine Aufgliederung der Aufgaben und eine Vergrößerung der bereits bestehenden Kraftfahrzeug-Betriebe bzw. zahlreiche Neugründungen die Folge waren, blieb trotz dieser Branchenausweitung die ursprüngliche Struktur des Kraftfahrzeugbetriebes, welche sich aus dem Kraftfahrzeughandelsgeschäft, dem Reparatur- und dem Teilegeschäft zusammensetzt, bis heute grundsätzlich bestehen. Wenn auch schon bald die reine handelstätigkeit zum Überwiegen kam und die Reparaturausführung im Vergleich zum Neuwagen- und Ersatzteilegeschäft in den Hintergrund trat, so konnte trotz dieser Verschiebung nicht auf die Unterhaltung von Reparaturwerkstätten verzichtet werden, weil es fast ausschließlich nur im Rahmen von Instandhaltungen und Instandsetzungen möglich ist, die im Ersatzteilegeschäft steckenden Verdienstmöglichkeiten zu realisieren. Dazu kommt, daß schon frühzeitig die Automobilfabriken gezwungen waren, der breiten Käuferschicht neben dem eigentlichen Erzeugnis auch noch andere Vorteile anzubieten, weil schon zu dieser Zeit nicht nur allein der Preis, die technischen Merkmale und der optische Eindruck eines Kraftfahrzeuges bei Kaufüberlegungen eine maßgebende Rolle spielten, sondern auch daneben das Vorhandensein eines weitverzweigten "Kundendienstes" von mitentscheidender Bedeutung waren. Aus diesem Grund legten schon sehr bald die namhaften deutschen Fabrikatehersteller bei der Auswahl ihrer Vertragshändler auf eine ansprechende und gut eingerichtete Reparaturwerkstatt großen Wert. Eine solche Werkstatt kann aber niemals den Ansprüchen des Kraftfahrers genügen, wenn nicht gleichzeitig die für eine Instandhaltung oder Instandsetzung erforderlichen Ersatzteile griffbereit gelagert sind. Somit ergab es sich von selbst, daß der offizielle Vertragspartner eines Herstellerwerkes (Großhändler, Händler) neben dem Neuwagenverkauf und der Reparaturausführung auch ein mehr oder weniger umfangreiches Ersatzteilelager einzurichten und zu unterhalten hatte. Die laufende Anpassung der Kraftfahrzeugfabriken an den technischen Fortschritt und an die Geschmacksänderungen des immer größer werdenden Abnehmerkreises hatte aber zur Folge, daß unter dem Zwang der Verhältnisse die ur-

sprünglich entwickelten und produzierten Typen und Modelle von Zeit zu Zeit eine Überholung, Verbesserung oder Abänderung erfuhren bzw. durch eine völlige Neukonstruktion den Forderungen der breiten Käuferschicht Rechnung getragen werden mußte. So kam es bei den meisten Herstellerwerken zu einer Reihe von Fabrikatetypen und -modellen, die im Laufe der Zeit entwickelt, erprobt und dem Käufermarkt angeboten wurden. Diese Entwicklung mußte sich jedoch zwangsläufig auch auf die Lagerbestände der Vertragshändler auswirken. Hatten in früheren Zeiten die Ersatzteilevorräte bei den Händlerbetrieben wert- und mengenmäßig noch keinen so großen Umfang, so reichten sie im allgemeinen doch aus, um sämtlichen Kundenwünschen voll entsprechen zu können, weil die Anzahl der von einer Automobilfabrik herausgebrachten Typen und Modelle noch sehr gering war. Im Gegensatz dazu ist es heute bei manchen Herstellerwerken die Regel, daß sie fast jährlich ihre Typen und Modelle mehr oder weniger umfangreich ändern, um immer wieder einen neuen Kaufanreiz auszuüben.

Wenn sich auch derartige laufende Änderungen für das Neuwagengeschäft nicht ungünstig auswirken, weil dadurch immer wieder neue Abnehmer für ein Fabrikat gewonnen werden können, so ist eine solche Entwicklung für das Ersatzteilelager letzten Endes nicht vorteilhaft. Da jeder Kraftfahrzeughändler einerseits von seinem Lieferwerk vertraglich dazu verpflichtet ist, andererseits selbst größtes Interesse daran hat, daß sein Ersatzteilebestand in bezug auf Umfang und Zusammensetzung so bemessen ist, daß er jederzeit die anfallenden Instandhaltungen und Instandsetzungen an den Kundenfahrzeugen reibungslos durchführen kann, d.h. also jederzeit "betriebsbereit" ist, ergab sich für ihn die Notwendigkeit, sich der Vielzahl der im Verkehr befindlichen Kraftfahrzeugtypen und -modelle des von ihm vertretenen Fabrikates auch ersatzteilemäßig anzupassen. Diese Anpassung konnte jedoch nur durch eine nicht unbeachtliche Erhöhung der Lagerbestände erreicht werden. Dabei waren die Auswirkungen dieser Entwicklung nicht nur mengenmäßig zu sehen (ein normales Händlerlager im Kraftfahrzeughandel umfaßt z.Zt. je nach Fabrikat z.B. etwa 5.000 bis 15.000 Ersatzteilearten), sondern zeigten

sich vor allem wertmäßig bei einigen Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen in der Praxis, welche nach 1948 stattgefunden haben. Die dabei ermittelten Wertansätze von Ersatzteilebeständen waren so erstaunlich niedrig, daß man sich unwillkürlich fragen mußte, wie diese zustandekommen konnten. Diese Frage stellte sich auch der Verfasser, konnte jedoch nicht sofort eine einwandfreie Erklärung dafür finden und entschloß sich deshalb, das ganze Problem der Ersatzteilebewertung im Kraftfahrzeughandel auf betriebswirtschaftlicher Basis zu untersuchen. Nachdem das Problem erkannt und die Werteinflüsse abgegrenzt waren, machte es sich der Verfasser zur Aufgabe, unter Verwendung der Untersuchungsergebnisse einer repräsentativen Betriebsreihe ein Verfahren zu entwickeln, mit welchem der wirkliche, echte oder effektive Wert von Ersatzteilen (der Verfasser schuf dafür den Begriff "echter Lagerwert") im Kraftfahrzeughandel ermittelt werden kann, wobei die Umschlagshäufigkeit bzw. Gängigkeit der Bewertungsobjekte im besonderen Maße berücksichtigt wurde. Dabei erschien es dem Verfasser angebracht, zunächst einen Überblick über das Verhältnis zwischen Betriebswirtschaftslehre und Bewertung zu geben und anschließend erst auf die allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften einzugehen, um schließlich das eigentliche Problem der Ersatzteilebewertung im Kraftfahrzeughandel aufzuzeigen und zu versuchen, dieses spezielle Problem einer Lösung zuzuführen. Ferner ist es notwendig, bereits jetzt schon darauf hinzuweisen, daß im Kraftfahrzeughandel unter "Ersatzteilen" nicht sämtliche für eine Instandhaltung, Instandsetzung, "Verschönerungsreparatur" oder Sonderausstattung verwendbaren Gegenstände der Teilevorräte angesehen werden. Unter "Ersatzteilen" sind vielmehr nur ganz bestimmte, von den Herstellerwerken genau bezeichnete und in das sog. "Ersatzteilenummernsystem" der einzelnen Fabrikate aufgenommene Einzelartikel, aus welchen sich normalerweise die von den Kraftfahrzeugfabriken hergestellten Fahrzeugtypen und -modelle zusammensetzen, zu verstehen. Aus diesem Grunde werden diese Teile allgemein auch als sog. "Original-Werksteile" bezeichnet, während sie bei den einzelnen Fabrikaten als sog. "Original-Volkswagenteile",

"Original-Opelteile" oder "Original-Fordteile" usw., oder kurz als "Volkswagenteile", "Opelteile" oder "Fordteile" usw., Verwendung finden. Als alleiniger Lieferant kommt dabei für den normalen Händlerbetrieb in fast allen Fällen nur das Herstellerwerk, also die Volkswagenwerk G.m.b.H., die Adam Opel A.G. oder die Ford-Werke A.G. usw., bzw. deren autorisierter Großhändler in Betracht.

Diese genaue begriffliche Abgrenzung der "Ersatzteile" ist vor allem deshalb so wichtig, damit keine Verwechslung bzw. Gleichsetzung mit den sog. "Zubehörteilen", das sind solche Teile, die neben den "Ersatzteilen" bei Instandhaltungen, Instandsetzungen, besonders aber bei "Verschönerungsreparaturen" oder Sonderausstattungen verwendet werden können, entstehen kann bzw. durchgeführt wird. Es wäre nämlich aus einer Reihe von Gründen sehr bedenklich, wenn die später gemachten Ausführungen und ermittelten Ergebnisse auch als für die sog. "Zubehörteile" zutreffend bezeichnet würden. Dies ist keinesfalls möglich, weil bei der Lösung des Bewertungsproblems bei letzteren Teilen von anderen Überlegungen und Untersuchungen ausgegangen werden müßte. Aus diesem Grunde betont der Verfasser nochmals, daß trotz der in den Abschnitten III. 1 und 2 dargelegten Ausführungen, welche grundsätzlich für sämtliche Warenvorräte im Kraftfahrzeughandel Geltung haben, diese Arbeit nur das Bewertungsproblem der "Ersatzteile" im engsten Sinne des Wortes, also der "Original-Werksteile" (VW-Teile, Opelteile, Fordteile usw.) untersucht, abgrenzt und einer allgemeinen Lösung zuführen will.

2. Grundfragen des Bewertens.

Ohne näher auf bestimmte volkswirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Wertdefinitionen einzugehen, möchte der Verfasser auf die Frage: Was heißt bewerten? folgende Antwort geben: Unter Bewerten kann man allgemein das ziffernmäßige, in Geldeinheiten ausgedrückte Erfassen und Festhalten der Werthöhe von einzelnen Vermögensteilen und Verbindlichkeiten bzw. von ganzen wirtschaftlichen Einheiten in einem und zu einem bestimmten Zeitpunkt verstehen.

Soweit sich diese geistige Tätigkeit auf betriebswirtschaftliche Vorgänge und Tatbestände erstreckt, findet sie ihren formalen Niederschlag in der Bilanz. Es ergibt sich somit zwangsläufig, daß dieser Vorgang des Bewertens zu den wichtigsten aber zugleich schwierigsten Kapiteln der Bilanzierung gehört. Davon hängt nicht nur die Bedeutung und Genauigkeit der betriebswirtschaftlichen Bilanz als Aufwandsrestrechnung ab, sondern es wird dadurch auch das Bilanzergebnis als solches entscheidend beeinflusst. Andererseits kann die Bewertung nicht mit mathematischer Genauigkeit durchgeführt werden, da für das "Wertfinden" und "Wertermitteln" keine mathematische Rechnung oder Gleichung, die in sämtlichen vorkommenden Fällen ihre Gültigkeit und Richtigkeit hat, herausgearbeitet und als allein zutreffend aufgestellt werden kann. Aus diesem Grunde kann eine Bewertung immer nur auf dem Wege einer subjektiven Schätzung durch den Bewerter erfolgen, die letzten Endes ihren Niederschlag in mehr oder weniger objektiven "Wahrscheinlichkeitsgrößen" findet.

Wenn auch die Technik der Bewertung wissenschaftlich untersucht und immer weiter verfeinert wird, so bedarf sie doch laufend einer neuen Überarbeitung, weil sie als solche stets nur Erkenntnisprodukt ihrer Zeit ist.

Bedauerlicherweise verleiten die z.Zt. relativ hohen Steuersätze bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer die Unternehmer oft dazu, ihre Bilanzen dem Fiskus gegenüber in mehr oder weniger großem Umfang zu "frisieren". In überaus zahlreichen Fällen geschieht dies auf dem Wege der Bewertung. Durch derartige Manipulationen werden jedoch die rein betriebswirtschaftlichen Zwecke der Bewertung so stark in den Hintergrund gedrängt, daß der wertvollste Aussagewert einer Bilanz, nämlich die Übersicht über die tatsächliche Lage bzw. über den tatsächlichen Stand der Vermögensverhältnisse, verloren geht. Diese ungünstige Entwicklung wird noch durch die Tatsache gefördert, daß eine große Zahl von Unternehmern aus Gründen des Zeit- und Arbeitsaufwandes nur noch eine Bilanz, nämlich die Steuerbilanz für den Fiskus erstellen bzw. erstellen lassen.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, daß es nicht möglich ist, eine Wertermittlungsmethode in Form einer mathematischen Formel aufzustellen, da die Bewertung als solche von zu vielen Einzelfaktoren abhängt, welche wiederum bei den einzelnen Betriebswirtschaften eine verschieden hohe Bedeutung haben und sich deshalb auch in verschieden starkem Ausmaß auf die Bewertung auswirken. Dabei handelt es sich immer um Schätzwerte, welche subjektiv beeinflußt werden. Eine weitere entscheidende Rolle bei der "Wertfindung" spielen dabei die kaufmännischen Anschauungen, die Sorgfaltspflicht und Gewissenhaftigkeit des ordentlichen Kaufmanns, der sich im Laufe der Zeit herausgebildete Handelsbrauch und nicht zuletzt die Erfahrung des in der Praxis stehenden Wirtschaftlers. Es muß deshalb immer wieder versucht werden, mit Hilfe obiger Faktoren für die einzelnen Wirtschaftszweige Methoden der Wertermittlung herauszuarbeiten, mit denen den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe gekommen wird. Aus diesem Grunde stellte sich auch der Verfasser die Aufgabe, das Bewertungsproblem der Ersatzteile im Kraftfahrzeughandel zu untersuchen, die bisher gebräuchlichsten Bewertungssysteme darzustellen und kritisch zu betrachten und an Hand eigener Untersuchungen und der praktischen Erfahrung den Einfluß und die Auswirkungen der Umschlagshäufigkeit bzw. Gängigkeit auf den Wertansatz aufzuzeigen, um auf Grund der gewonnenen Erkenntnisse ein für den Kraftfahrzeughandel allgemein gültiges Bewertungsverfahren für Ersatzteile herauszuarbeiten.

3. Die wichtigsten Wertmaßstäbe in der Betriebswirtschaftslehre.

Für den Betriebswirtschaftler bildet der Eignungs- oder Gebrauchswert den wirtschaftlichen Zentralwert und gilt deshalb als wichtigster Wertmaßstab. Dieser Eignungs- oder Gebrauchswert ist zweckbetont und findet bei sämtlichen Kaufgeschäften im Augenblick des Abschlusses im Kauf- und Verkaufspreis seinen realen Ausdruck. Die Zentralstellung des Gebrauchswertes kommt auch darin zum Ausdruck, daß objektive Werte (Anschaffungskosten) eine subjektive Korrektur durch den formalen Akt der Abschreibung erfahren, der sie zu Gebrauchswerten werden läßt. In der freien Marktwirtschaft ist der Gebrauchs- oder

Eignungswert im Beschaffungszeitpunkt eines Wirtschaftsgutes identisch mit den Anschaffungskosten, da der Käufer sonst (unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit des Gutes) nicht gekauft hätte.

Die Anschaffungskosten bilden somit die Ausgangsbasis für obigen Zentralwert. Die Anschaffungskosten sind auch deshalb der wichtigste Hilfwert, weil sie normalerweise am leichtesten festzustellen sind, da sie den Wert eines Vermögensteiles im Anschaffungszeitpunkt klar ausdrücken und von beiden Partnern als "richtig" angesehen werden. Trotzdem ist die "Lebensdauer" dieses Hilfwertes ziemlich kurz, weil inner- und außerbetriebliche Einflüsse ihn schnell zu einem Vergangenheitswert werden lassen (technische Abnutzung, technische Überholung, Gebrauchsminderung, Mode- und Geschmackswandel, Konjunkturlage usw.). Wichtig ist jedoch, daß die Anschaffungskosten nicht mehr auf einer reinen Schätzung beruhen, sondern sich aus einzelnen Bestandteilen (Kalkulation des Veräußerers, Anschaffungsnebenkosten), also aus konkreten Einzelteilen zusammensetzen. Ihre Bedeutung als gebräuchlichster Wert geht auch daraus hervor, daß sie im Gesetz (Handels- und Steuerrecht) und im betrieblichen Rechnungswesen als "erster" und wichtigster Wert verwendet werden.

Eng verwandt mit den Anschaffungskosten sind die Herstellungskosten. Während die Anschaffungskosten sozusagen als "außerbetrieblicher" Wert angesprochen werden können, stellen die Herstellungskosten einen "innerbetrieblichen" dar. Obwohl auch er sich aus einzelnen Anschaffungskosten zusammensetzt, ist er in jedem Fall ein Schätzwert, da er sich aus der Addition objektiv nicht genau zurechenbarer Vorleistungen ergibt. Grundsätzlich setzt er sich aus den Aufwendungen für Fertigungsmaterial, Fertigungslöhnen und Gemeinkosten des Betriebes und der Verwaltung zusammen. Die Ermittlung der angefallenen Gemeinkosten geschieht in der Regel mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens durch das Umlageverfahren, wobei durch weitere Verfeinerungen eine Aufspaltung in Lohngemeinkosten, Materialgemeinkosten, Betriebsgemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten und Vertriebsgemeinkosten erfolgen kann. Eine exakte Ermittlung der einzelnen Gemeinkosten und ihre

Umlage auf die einzelnen Kostenstellen wird größtenteils nur bei Groß- oder Mittelbetrieben, welche auf eine detaillierte und gute Kostenrechnung Wert legen, durchgeführt, während zahlreiche Kleinbetriebe und auch manche Mittelbetriebe mit Pauschalgemeinkostenzuschlägen arbeiten.

Ein weiterer Hilfwert neben den Anschaffungs- und Herstellungskosten ist der Tages- oder Zeitwert. Bei Vorliegen gleicher Marktformen ist er der Preis, zu dem der Kaufmann im Bewertungszeitpunkt die Wirtschaftsgüter beschaffen oder den er für seine erbrachten Leistungen erzielen kann. Der Tages- oder Zeitwert kann deshalb auch als Marktwert umschrieben werden. Am deutlichsten tritt er bei marktgängigen Waren und bei Liquidationen hervor. Allgemein ist jedoch seine Ermittlung wegen der raschen Änderung der Marktsituationen schwierig. Für das Umlaufvermögen stellt er aktienrechtlich dann den Höchstwert dar, wenn er noch unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt (Niederstwertprinzip).

Als weiterer Hilfwert ist der Veräußerungswert oder Tageswert des Veräußerungstages zu nennen, dessen Höhe von der bestehenden Marktlage im Bewertungszeitpunkt abhängt und somit rein absatzorientiert ist. Wie später aufgezeigt wird, spielt dieser Wert gerade bei der Bewertung von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel eine große Rolle.

Zur Bewertung ganzer Betriebswirtschaften werden im allgemeinen der Substanz- und der Ertragswert oder das Mittel aus beiden Werten angesetzt. Für beide Werte gibt es verschiedene Ermittlungsmethoden, welche sowohl in der Literatur als auch in der Praxis heftig diskutiert werden.

Während die oben aufgeführten Werte tatsächlich "ermittelt" werden müssen, ergibt sich der Buchwert sozusagen von selbst als Ergebnis der Überlegungen auf dem Wege der Fortschreibung, indem beim Anlagevermögen im engeren Sinne (Maschinen usw.) der Anschaffungs- oder Herstellungswert laufend um die durch den Gebrauch verursachten Wertminderungen in Form von Abschreibungen berichtigt wird. Die verbleibenden Beträge werden dann als Buchwerte oder Restbuchwerte bezeichnet.

Eine eigene Stellung nimmt der von der steuerlichen Rechtsprechung entwickelte Teilwert ein, welcher zwar in der Wirtschaft eine große Bedeutung besitzt, aber aus zahlreichen Gründen von der Betriebswirtschaftslehre, vor allem von Kosiol ¹⁾, abgelehnt wird. Die wesentlichsten Gründe für seine Ablehnung sind in seiner künstlichen Konstruktion, seinem Schwanken zwischen Einzel-, Gruppen- und Gesamtbewertung, seiner teilweisen Abhängigkeit von der Rentierlichkeit, seiner theoretischen Unbestimmbarkeit und in der durch ihn verursachten Störung der pagatorischen Erfolgsrechnung zu sehen.

4. Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze in der Betriebswirtschaftslehre.

Auf Grund jahrzehntelanger Erfahrungen entwickelten sich in der Wirtschaft bestimmte Grundsätze der bilanziellen Bewertung und Gliederung, welche Gesetz, allgemein anerkannte Verkehrsanschauung oder Prinzip ordentlicher Kaufleute geworden sind. Diese Entwicklung wirkte sich vor allem für das Bilanzwesen einschließlich der Bewertung vorteilhaft aus, weil sie in die Vielzahl der Wertarten und deren Verwendungszwecke eine gewisse Ordnung und Systematik brachte. Neben dem obersten Grundsatz, nämlich der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns, die einmal für ihn selbst, zum anderen Mal seinen Geschäftspartnern gegenüber von größter Bedeutung und deshalb wiederholt in den gesetzlichen Bestimmungen niedergelegt ist, haben sich im Laufe der Zeit folgende weiteren kaufmännischen Grundsätze herausgebildet:

Das Realisationsprinzip verbietet, daß Gewinne schon dann ausgewiesen werden, wenn sie noch nicht durch den Umsatz erzielt worden sind. Somit sind die Wirtschaftsgüter mit dem wirklichen Anschaffungs- oder Herstellungswert anzusetzen und mit diesem solange auszuweisen, bis der Vermögensteil den Betrieb verläßt und der Gegenwert dafür in die Betriebswirtschaft eintritt. Dieses Prinzip (Imparitätsprinzip) beachtet aber nur

1) Kosiol, E., Bilanzreform und Einheitsbilanz, Berlin-Stuttgart 1949, S. 152 ff.

den Nichtansatz von noch nicht verdienten Gewinnen, während das Handels- und Steuerrecht vor allem beim Umlaufvermögen auch den Ausweis von zu erwartenden, aber noch nicht realisierten Verlusten verlangt.

Anders beim Tages- oder Zeitwertprinzip. Hier wirkt sich der Erfolg durch die Bewertung zum Wiederbeschaffungswert bereits in der Periode aus, in dem er durch die Änderung der Marktpreise entstanden ist. Die Frage der tatsächlichen Realisierung spielt also keine Rolle, d.h. Gewinne oder Verluste werden auch dann ausgewiesen, wenn sie noch nicht realisiert sind.

Aus der Verbindung von Anschaffungs- und Zeitwert ergab sich der wichtigste und umfassendste kaufmännische Grundsatz, nämlich das Niederstwertprinzip. Es besagt, daß bei Umlaufgütern, welche einen Börsen- oder Marktpreis haben, dieser dann anzusetzen ist, wenn er unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Durch das Verbot der Aktivierung von noch nicht realisierten Gewinnen, d.h. von Wertaufholungen, die über die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehen, werden somit in der Erfolgsrechnung nur tatsächlich realisierte Gewinne, daneben aber auch unrealisierte Verluste ausgewiesen. Bei Befolgung dieses Grundsatzes wird erreicht, daß der Kaufmann niemals reicher erscheint als er tatsächlich ist, was vor allem dem im Aktienrecht geforderten Gläubigerschutz dient.

Da der Kaufmann handelsrechtlich seine Besitz- und Schuldposten zu jedem Bilanzstichtag neu bewerten muß, also seine früheren Wertansätze im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften abändern darf, bildet der Grundsatz des Wertzusammenhangs (der Bewertungsstetigkeit oder der materiellen Bilanzkontinuität) nach Handelsrecht keine zwingende Vorschrift.

Es ist jedoch dabei zu berücksichtigen, daß bei einer Bewertungsänderung nicht willkürlich verfahren werden darf bzw. die Änderungsgründe glaubhaft darzulegen sind. Nach Adler-Düring-Schmaltz ¹⁾ muß bei Aktiengesellschaften sogar der Geschäftsbericht Erläuterungen über die Bewertungsänderung

1) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart 1957, S. 392.

enthalten. Im Gegensatz zum Handelsrecht hat der obengenannte Grundsatz im Steuerrecht eine wesentliche Bedeutung, wo er für Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen, und für die anderen Wirtschaftsgüter verschieden anzuwenden ist. Abnutzbare Wirtschaftsgüter, welche schon am Bilanzstichtag des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, dürfen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht über den letzten Bilanzansatz hinaus angesetzt werden.

Die kaufmannische Praxis hat in Verbindung mit den §§ 39 und 40 HGB ferner den Grundsatz der Einzelbewertung entwickelt und aufgestellt. Danach ist entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung jedes einzelne Vermögensteil für sich zu bewerten. Eine Bewertung bestimmter Betriebsteile oder Vermögensgruppen im gesamten ist also nicht zulässig. Ist in der Praxis die Durchführung des Einzelbewertungsprinzips aus zeitlichen, aufwandsmäßigen oder sonstigen Gründen nur äußerst schwierig oder teilweise sogar überhaupt nicht möglich, so kann obiger Grundsatz insofern gemildert verwirklicht werden, als man an Stelle einer genauen Einzelbewertung die sogenannte "Gruppenbewertung" anwenden kann. Dabei sind gleichartige oder gleichwertige Wirtschaftsgüter zu Gruppen zusammenzufassen und summarisch zu bewerten. Eine Voraussetzung für diese gewährte Erleichterung ist jedoch, daß das Ergebnis der Gruppenbewertung nicht wesentlich von dem der Einzelbewertung abweicht.

Zum Generalgrundsatz für die Bewertung sind sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung deklariert. Mit voller Absicht ist weder im Handels- noch im Steuerrecht eine eindeutige Begriffsdefinition niedergelegt worden, da der Gesetzgeber die für einen äußerst großen Kreis von Unternehmern geltenden Grundsätze nicht in starren Vorschriften fest umreißen wollte. Gerade hier sollten und sollen sich die Gewohnheiten und Usancen der Kaufmannschaft frei und ungehindert entwickeln, um als allgemein anerkannte Bilanz- und Bewertungsregeln Anwendung zu finden. Ein wenigstens in Umrissen feststehender Begriff der Ord-

nungsmaßigkeit der Buchführung wurde im Laufe der Zeit durch die umfassende Rechtsprechung und Verwaltungspraxis entwickelt. Nach einer Entscheidung des Reichsgerichts ¹⁾ ist dann der Grundsatz verwirklicht, wenn der Kaufmann aus seinen geführten Büchern jederzeit sein Vermögen und seinen Ertrag gemäß den gesetzlichen Vorschriften fest- und darstellen kann, wobei die Buchführung so beschaffen sein muß, daß der Unternehmer selbst oder ein sachverständiger Dritter ohne erhebliche Mühewaltung und ohne beträchtlichen Zeitverlust die erforderliche Übersicht über den Vermögensstand gewinnen kann. Somit hat der ordentliche Kaufmann bei der Aufstellung der Bilanz und bei Durchführung der Bewertung die "ungeschriebenen Gesetze" einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung anzuwenden.

1) Entscheidung des Reichsgerichts in Strafsachen vom 16.9.1913, RGSt 47,311.

II. DIE ALLGEMEINEN BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN

NACH HANDELS- UND STEUERRECHT

1. Zweck und Objekte der gesetzlichen Bewertungsvorschriften.

Einer der wesentlichsten Grundsätze des Handelsrechts ist der Gläubigerschutz. Aus diesem Grunde dürfen auf keinen Fall die Vermögensgegenstände überbewertet und die Verbindlichkeiten unterbewertet, d.h. höher bzw. niedriger als ihr tatsächlicher Wert ausgewiesen werden. Dagegen verfolgt das Steuerrecht ein ganz anderes Ziel. Hier geht es darum, daß der steuerpflichtige Gewinn und das Betriebsvermögen nicht durch eine zu niedrige Bewertung der Besitzposten oder eine zu hohe Bewertung der Schuldposten vermindert werden. Wenn auch die Zielsetzungen beider Rechtsgebiete verschieden sind, so wäre es trotzdem nicht unbedingt erforderlich, daß das Handels- und Steuerrecht verschiedene Bewertungsmethoden vorschreiben. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz) stellt einen sehr wesentlichen Schritt auf dem Wege der Angleichung beider Rechtsgebiete dar. Ferner paßt sich auch die steuerliche Rechtsprechung unter dem Einfluß des Aktienrechts bei Fragen der Bewertung immer mehr dem Handelsrecht an. Weiter werden Abweichungen zwischen beiden Bilanzen auch durch die Gewährung weitgehender steuerlicher Bewertungsfreiheit vermindert, wie z.B. bei geringwertigen Gütern des Anlagevermögens.

Diese Entwicklung läßt erkennen, daß sowohl in der Gesetzgebung als auch in der Rechtsprechung eine Angleichung beider Bilanzen immer mehr erstrebt und auch teilweise erreicht wird. Ferner berücksichtigt die steuerliche Rechtsprechung in verstärktem Maße neben der allgemein anerkannten Handelsüblichkeit auch die Verkehrsanschauung der beteiligten Wirtschaftskreise und die Erkenntnisse betriebswirtschaftlicher Untersuchungen und Feststellungen (vergl. dazu BFH vom 25.6.53, BStBl. 1953 S. 254 über die Bedeutung der Verkehrsanschauung

und BFH vom 11.2.1955, BStBl. 1955 S. 165 über die Zulässigkeit der degressiven Abschreibung).

Die Bewertungsobjekte einer Betriebswirtschaft sind allgemein die Besitz- und Schuldposten (Vermögensgegenstände und Schulden lt. § 40 HGB, Posten der Jahresbilanz lt. § 133 AktG., Wirtschaftsgüter lt. § 6 EStG), die sich aus körperlichen Gegenständen, Rechten, Pflichten, und sonstigen wirtschaftlichen Werten zusammensetzen. Die Besitzposten werden in der Betriebswirtschaftslehre und in der kaufmännischen Praxis in der Regel in die Anlagewerte und Umlaufswerte eingeteilt, während das Steuerrecht eine Aufteilung in abnutzbare und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter vornimmt. Diese letzte Einteilung wurde hauptsächlich unter dem Gesichtspunkt der Abschreibungsmöglichkeiten durchgeführt.

Im Handelsrecht wollen die Bewertungsvorschriften eine Täuschung der Gläubiger bzw. eine Selbsttäuschung des Kaufmanns verhindern. Dabei fordert § 40 HGB nicht, daß die Vermögenswerte mit dem wirklichen Wert anzusetzen wären ¹⁾. Dieser handelsrechtliche Grundsatz der Bilanzwahrheit wird weder in der kaufmännischen Praxis noch in der Rechtsauffassung der beteiligten Kreise gefordert. Zahlreiche Handelsbilanzen weisen deshalb unterbewertete Besitzposten und überbewertete Schuldposten aus, was aber nach laufender Rechtsprechung den Bewertungsvorschriften des HGB nicht widerspricht. Dagegen würde es gegen das Gesetz verstoßen, wenn Teile des Betriebsvermögens überhaupt nicht oder mit einem so geringfügigen Betrag ausgewiesen werden, der in keiner Weise mehr mit der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns vereinbar ist; in beiden Fällen sah das Reichsgericht einen Verstoß gegen die Bilanzwahrheit.²⁾ Ferner ist der Kaufmann nach Handelsrecht grundsätzlich nicht verpflichtet, die Bewertung der früheren Jahre beizubehalten (Bilanz- und Wertzusammenhang), wovon jedoch in der Praxis wegen der ungünstigen Auswirkung

1) Brönner, H., Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Stuttgart 1956, S. 7.

2) Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen vom 23.1.1931, RGZ 131, 192.

auf eine genau-sein-wollende Erfolgsrechnung kaum Gebrauch gemacht wird.

Der wichtigste Wert sowohl für das Handelsrecht als auch für das Steuerrecht ist der Anschaffungswert, weil kein anderer Wert für das betriebliche Rechenwerk eine so feste Grundlage liefert ¹⁾.

2) Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften.

a) Die Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuches.

Nach § 38 HGB hat jeder Kaufmann Bücher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen und bei Beginn seines Handelsgewerbes und zu jedem Geschäftsjahres-schluß nach § 39 HGB seine Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und in Form einer Bilanz aufzustellen. § 40 Abs. 2 HGB schreibt vor, daß bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden mit dem Werte anzusetzen sind, der ihnen in dem Zeitpunkt beizumessen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Daraus geht hervor, daß das Handelsrecht keine ganz eindeutigen Wertbegriffe kennt. Der Kaufmann hat vielmehr so zu bewerten, daß er nicht reicher erscheint als er tatsächlich ist, denn sowohl eine zu günstige als auch eine der Wirklichkeit nicht entsprechende Darstellung verstößt gegen den im Handelsrecht herrschenden Grundsatz des Gläubigerschutzes. Deshalb hat er als sorgfältiger Kaufmann einen "fachgerechten" Wert anzusetzen, wobei die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die entscheidende Bedeutung haben. Nach diesen Grundsätzen ist bei Erstellung einer "fachgerechten" Bilanz entweder der Anschaffungs- oder Herstellungswert bzw. der Wiederbeschaffungswert (in Form des Börsen- oder Marktpreises) zu verwenden. Ist ein Wiederbeschaffungswert nicht festzustellen, so kann der Verkaufswert als Ausgangsbasis bei der Bewertung Verwendung finden. Der § 40 HGB gilt grundsätzlich für sämtliche Unternehmensformen. Seine Vorschriften

1) Bühler-Scherpf, Bilanz und Steuer, Berlin-Frankfurt, 1957, S. 317.

kommen nur dort nicht zur Anwendung, wo Sonderbestimmungen vorgeschrieben sind. Ferner werden beim § 40 HGB die zu bewertenden Wirtschaftsgüter nicht in solche des Anlage- und Umlaufvermögens aufgeteilt.

Wenn auch lt. Gesetz nur der Wert am Bilanzstichtag (Zeitwert) maßgebend ist, so hat die kaufmännische Praxis aber doch schon immer den Grundsatz des Nichtausweises von noch nicht realisierten Gewinnen befolgt. Auch wird als grundlegender Maßstab bei der Bewertung von Anlagegegenständen der im HGB nicht enthaltene Anschaffungs- oder Herstellungswert stillschweigend von der Kaufmannschaft verwendet. Man kann dabei fast von einem Gewohnheitsrecht sprechen, obwohl die Rechtsprechung und die einschlägige Literatur darüber noch keine klare Entscheidung fällt. Um sich über die wirkliche kaufmännische Anschauung und Übung in Bewertungsfragen zu orientieren, forderte der RFH 1930 den Deutschen Industrie- und Handels-Tag und andere damalige Spitzenverbände (Zentralverband des Deutschen Bank- und Bankiersgewerbes, Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels, Reichsverband der Deutschen Industrie, Zentralverband des Deutschen Großhandels) auf, sich gutachtlich zur Bewertung zu äußern. Dabei wurde vor allem geklärt, daß das Niederstwertprinzip lt. AktG bei Wertpapieren und Waren mit Börsen- oder Marktpreisen von den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften gewohnheitsrechtlich wohl angewendet werden kann, aber keine zwingende Geltung für diese besitze ¹⁾.

Des weiteren hat der § 40 HGB nur Geltung für die gesetzlich geforderten Bilanzen und nicht für sog. "Privatbilanzen", wobei Bewertungsstichtag nicht der Tag der Bilanz aufstellung, sondern der Zeitpunkt, für den die Aufstellung erfolgt, ist.

Die Schaffung von stillen Reserven durch Unterbewertung der Vermögensgegenstände bzw. Überbewertung der Schulden

1) Gutachten vom 21.8.1930, inhaltlich zum Teil wiedergegeben in der RFH-Entscheidung vom 13.11.1930, RStBl. 1931 S. 110.

ist nach HGB grundsätzlich zulässig, jedoch darf die Bilanz weder arglistig, willkürlich noch kaufmännisch offensichtlich unrichtig sein ¹⁾. Ferner ist der Grundsatz der Bilanzkontinuität im HGB nicht zwingend vorgeschrieben. Nach herrschendem Handelsbrauch hat der Kaufmann jedoch den einmal gewählten Ansatz bei den nachfolgenden Bilanzen weiter beizubehalten.

b) Die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes.

Nach § 133 AktG dürfen Gegenstände des materiellen Anlagevermögens, also Grund und Boden, Gebäude, Maschinen und maschinelle Anlagen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet und in der Bilanz ausgewiesen werden. Das Niederstwertprinzip findet dabei in gemilderter Form Anwendung, d.h. auch bei nur vorübergehend geringerem Wert (Zeitwert) dürfen diese Gegenstände noch zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn diese Kosten um die entsprechenden Abschreibungen vermindert werden. Des weiteren besteht weitgehende Freiheit in der Unterbewertung bis auf DM 1.-- und keine Forderung nach einer Bindung des Ansatzes an den in der vorhergehenden Bilanz.

Immaterielle Werte des Anlagevermögens (Rechte, Beteiligungen, Konzessionen, Lizenzen und andere Wertpapiere des Anlagevermögens) dürfen nach Aktienrecht höchstens zu den Anschaffungskosten bewertet werden, wenn sich nicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen oder Wertberichtigungen als notwendig erweisen. Für diese Posten gilt dann das strenge Niederstwertprinzip.

Ein Geschäfts- oder Firmenwert darf nur dann aktiviert werden (und zwar als Sonderposten des Anlagevermögens), wenn er gegen Entgelt erworben wurde, wobei angemessene Abschreibungen vorgenommen werden müssen.

1) Baumbach-Duden, Kurzkommentar zum HGB, München-Berlin 1953, S. 188.

Für die Gegenstände des Umlaufvermögens gilt das strenge Niederstwertprinzip ausnahmslos. Somit dürfen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, Waren, Forderungen und sonstiges Umlaufvermögen höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden; ist jedoch der Zeitwert (Börsen- oder Marktpreis bzw. der Wert am Abschlußstichtag) niedriger, so muß dieser zwingend angesetzt werden. Dabei sind der Unterbewertung durch Vornahme von Abschlägen keine Grenzen gesetzt, jedoch ist eine Wertaufholung bei Steigen des Zeitwertes nur bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erlaubt. Es muß also kein Bewertungszusammenhang mit den Vorjahresansätzen bestehen.

Bei der Bewertung der Verbindlichkeiten ist das strenge Höchstwertprinzip unbedingt zu beachten. So müssen z.B. Anleihen mit ihrem vollen Rückzahlungsbetrag passiviert werden, auch wenn der Auszahlungsbetrag geringer ist.

Das AktG schreibt in § 133 nicht den Ansatz mit den Anschaffungs- oder Herstellungspreisen vor, sondern verlangt ausdrücklich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Durch diese Formulierung soll erreicht werden, daß die Anschaffungsnebenkosten neben den reinen Anschaffungspreisen immer als ein Bestandteil des Beschaffungsaktes anzusehen und dementsprechend zu behandeln sind.

Da das AktG keine nähere Erläuterung des Begriffes "Anschaffungskosten" enthält, müssen zwangsläufig für deren Beurteilung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Anwendung finden. In diesem Sinne umschreiben Adler-Düring-Schmaltz ¹⁾ die Anschaffungskosten als die tatsächlichen Ausgaben und Aufwendungen, die durch die Beschaffung des Gegenstandes entstanden sind. Sie setzen sich somit aus dem reinen Anschaffungspreis und den Aufwendungen zusammen, die bis zur Erreichung der Betriebsbereitschaft (Produktionsbereitschaft bei Maschinen, Lagerbereitschaft bei Waren) anfallen. In der Literatur werden die echten Anschaffungskosten auch als Einstandswert bezeichnet.

1) a.a.O., S. 405.

Auch der Begriff und Umfang der Herstellungskosten wird im AktG nicht eindeutig erläutert; es ist vielmehr auch hier den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung überlassen, den Umfang und die Grenzen festzulegen. Allerdings sieht das Gesetz vor, daß bei der Berechnung angemessene Abschreibungen und sonstige Wertminderungen und anteilige Betriebs- und Verwaltungskosten (abgestellt auf den Herstellungszeitraum), aber keine Vertriebskosten berücksichtigt werden dürfen. Grundsätzlich setzen sich also die Herstellungskosten aus den Fertigungsmaterialkosten, den Fertigungslohnkosten, den Fertigungsgemeinkosten und anteiligen Verwaltungskosten, z.T. auch noch aus speziellen Sonderkosten (Entwicklungskosten, Patent- und Lizenzgebühren usw.) zusammen. Als Fertigungsmaterial bezeichnet man dabei alle Rohstoffe, welche unmittelbar (direkt) in das Erzeugnis eingehen, ferner die für diesen Gegenstand selbstergestellte Halb- und Teilprodukte, fremdbezogene Teile und in Einzelfällen auch Handelswaren. Die Fertigungslohne umfassen alle bei der Herstellung erfaßbaren und direkt zurechenbaren Be- und Verarbeitungslöhne, also die sog. "produktiven Löhne". Unter Fertigungsgemeinkosten sind alle Kosten zu verstehen, die nicht unmittelbar dem Fertigungsmaterial, den Fertigungslohnen oder evtl. den Sondereinzelkosten zugeordnet werden können und die andererseits nicht unter die Verwaltungs- oder Vertriebskosten fallen. Die reinen Verwaltungskosten, also diejenigen Gemeinkosten, die weder den Fertigungsgemeinkosten noch den Vertriebskosten zuzurechnen sind, dürfen bei der Ermittlung der Herstellungskosten nur anteilig, d.h. dem Zeitraum der Herstellung entsprechend, angesetzt werden. Da die Vertriebskosten weder als Betriebs (gemein)- noch als Verwaltungskosten gelten, andererseits aber unmittelbar mit dem Verkauf zusammenhängen und erst bei diesem anfallen, müssen sie bei der Bewertung unberücksichtigt bleiben (wie z.B. Umsatzsteuer, Verkaufsprovisionen usw.). Wie bei den Anschaffungskosten ist auch bei den Herstellungskosten der Grundsatz der Einzelbewertung zu beachten. Ob dieser Grundsatz immer durchgeführt werden kann, hängt weitgehend von den

in den Betriebswirtschaften angewandten Kalkulationsverfahren ab. Wenn auch die Ermittlung der Herstellungskosten nach dem Schema: geschätzter Verkaufspreis $\cdot$ $\frac{1}{\text{durchschnittlicher Gewinnzuschlag}}$ $\cdot$ geschätzte Verkaufskosten grundsätzlich nicht ohne weiteres erlaubt ist, so ist doch diese Methode in der Praxis sehr gebräuchlich bzw. die manchmal einzig mögliche Ermittlungsart. In Zeiten schlechter Marktverhältnisse und bei Konjunkturrückgängen kommt sie jedoch den gesetzlichen Vorschriften insofern nahe, als der Wert der Gegenstände durch obige Umstände unter den wirklichen Herstellungskosten liegen kann, wodurch dann auf jeden Fall dem Niederstwertprinzip entsprochen wird. .

Nach Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ ist der Börsen- oder Marktpreis am Bilanzstichtag ein Unterbegriff des Wiederbeschaffungswertes. Danach versteht man unter Marktpreis den Preis, der sich an einem Handelsplatz (Ort des regelmäßigen Umsatzes einer Ware) für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt bildet. Wenn auch eine amtliche Notiz bzw. Feststellung nicht verlangt wird, so reicht die Bildung eines handelsüblichen Preises im Handelsverkehr allein nicht aus.²⁾ Als Börsenpreis wird ein Preis dann bezeichnet, wenn er an einer amtlich anerkannten Börse festgestellt wurde, wobei Voraussetzung ist, daß tatsächlich Umsätze getätigt wurden. Ein Börsenpreis ist nicht nur der amtlich festgestellte Preis für Wertpapiere und Waren, sondern auch der an der Börse festgestellte Durchschnittspreis.³⁾

Den Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtag beizulegen ist, schreibt das AktG im § 133 Nr. 3 Abs.3 in den Fällen für das Umlaufvermögen vor, wo einerseits der Ansatz

1) a.a.O., S. 419.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., S. 419.

3) Gadow-Heinichen-Schmidt-Schmidt-Weipert, Aktiengesetz, Berlin 1939, Anm. 7 zu § 133.

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Überbewertungen führen würde, und andererseits ein Börsen- oder Marktpreis nicht feststellbar ist. Für Gegenstände, die noch nicht be- oder verarbeitet sind (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) muß dabei die Wertermittlung unter Berücksichtigung des Beschaffungsmarktes erfolgen, d.h. als Vertreter des Anschaffungspreises ist der Wiederbeschaffungspreis maßgebend. Ist der Wiederbeschaffungspreis niedriger als der Anschaffungspreis, so darf höchstens ersterer der Bewertung zugrundegelegt werden. Als Hilfswert für Gegenstände, die bereits be- oder verarbeitet wurden (Halb- und Fertigfabrikate, Waren) findet der Verkaufspreis, also der Preis des Absatzmarktes, Anwendung. Von diesem Verkaufspreis sind, um dem Realisationsprinzip treu zu bleiben, alle noch zu erwartenden Erlösschmälerungen wie Rabatte, Skonti, Umsatzsteuer, ferner die Vertriebskosten und der entsprechende Gewinnaufschlag abzusetzen. In der Praxis werden die Fertigfabrikate sehr oft nach diesem Verfahren bewertet, weil es bedeutend einfacher und auch vielfach genauer ist, von den feststehenden Listenpreisen den Vertriebskostenzuschlag, ermittelt an Hand der Nachkalkulation oder der Betriebsabrechnung, und den kalkulierten Gewinnanteil abzusetzen. Ist eine Bewertung der bereits be- oder verarbeiteten Gegenstände mit Hilfe des Absatzmarktes nicht durchführbar, so kann als weiterer Hilfswert der Reproduktionskostenwert Verwendung finden. Es werden hierfür die Herstellungskosten ermittelt, die sich ergeben würden, wenn man die Beschaffungskosten des Bilanzstichtages als Berechnungsgrundlage verwendet.

Abschließend muß nochmals hervorgehoben werden, daß der § 133 AktG zwingendes Recht darstellt, wobei eine willkürliche oder kaufmännisch nicht vertretbare Über- oder Unterbewertung nach höchstrichterlicher Entscheidung¹⁾ zur Nichtigkeit einer Bilanz führen kann, besonders dann, wenn böswillige, willkürliche oder mit vernünftiger wirtschaftlicher und kaufmännischer Anschauung nicht mehr vereinbare

1) Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen vom 25.1.1939, RGZ 159, 321.

Gründe den Anlaß hierzu geben. Im Gegensatz dazu ist jedoch die Bildung stiller Reserven, vor allem wenn die Gesellschaft für eine Krise, drohende Verluste und Gefahren widerstandsfähig und stark gemacht werden soll, durch eine Unterbewertung im Rahmen der gesunden kaufmännischen Überlegung grundsätzlich zulässig. Des weiteren ist zu beachten, daß die Vorschriften des § 133 AktG nur für Gegenstände in Frage kommen, die auf dem Wege des Kaufs, Tauschs usw. erworben oder selbst hergestellt wurden, während unentgeltlich erlangte Wirtschaftsgüter gemäß § 129 AktG nach § 40 HGB zu bewerten sind.

Den gleichen Bewertungsprinzipien wie das Aktiengesetz folgt auch das Genossenschaftsgesetz (§ 33c GenG).

Das GmbHG verweist bei der Bewertung nicht, wie anzunehmen wäre, auf die Bewertungsvorschriften des AktG, sondern auf den § 40 HGB. Sonderbestimmungen enthält das GmbHG nur für das Anlagevermögen, bei dem nach § 42 GmbHG die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwerte vorgeschrieben sind. Beim Umlaufvermögen sind jedoch nach herrschender Meinung die Grundsätze des § 133 AktG analog anzuwenden (vergl. dazu auch RFH vom 14.3.1939, RStBl.1939 S.746).

3. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften.

a) Bewertungsgrundsätze im Steuerrecht.

Die für Zwecke der Gewinnermittlung zu befolgenden Bewertungsvorschriften ergeben sich fast ausnahmslos aus dem EStG. Aus diesem Grunde sollen, wenn im Rahmen der vorliegenden Arbeit von steuerlichen Bewertungsvorschriften gesprochen wird, damit immer die im EStG enthaltenen Bestimmungen gemeint sein. Bevor aber auf die einzelnen Bewertungsvorschriften eingegangen wird, ist es notwendig, die allgemeinen steuerlichen Grundsätze für die Bewertung darzulegen, weil diese entschieden strenger als die handelsrechtlichen sind.

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung, der auch im Handelsrecht vertreten ist, ist jedes Wirtschaftsgut, das in der Bilanz ausgewiesen wird, für sich zu bewerten. Wenn

auch die Bewertung des Betriebsvermögens als Gesamtheit nicht zulässig ist, so besteht doch insofern eine Erleichterung, als die sog. "Sammelbewertung", bei welcher gleichartige Wirtschaftsgüter zusammengefaßt und in einem Bilanzposten ausgewiesen werden, steuerlich grundsätzlich erlaubt ist. Weiter ist auch die Gruppen-, Standard- oder Eiserne Bestandsbewertung bei abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens nicht unzulässig. Bei diesem Verfahren werden bestimmte abnutzbare Anlagegüter zu Gruppen zusammengefaßt und wie ein einheitliches Wirtschaftsgut bewertet. Für die Bewertung des Vorratsvermögens kann dieses System jedoch nur beschränkt angewendet werden (vergl. dazu BFH vom 1.3.1955, BStBl. 1955 S. 144). Durch den Grundsatz der Einzelbewertung soll ferner auch im Steuerrecht verhindert werden, daß unrealisierte Gewinne in der Bilanz ausgewiesen werden bzw. soll erreicht werden, daß ein möglichst objektiv ermittelter Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt wird, während bei der Bewertung des Betriebsvermögens als Gesamtheit gewisse Gewinnmanipulationen durch Aufrechnung von nicht realisierten Gewinnen mit realisierten Verlusten (bei den einzelnen Wirtschaftsgütern) möglich wären.

Große Bedeutung besitzt im Steuerrecht auch der Grundsatz des Bilanzzusammenhangs. Dieser besagt, daß die Bilanzwerte der Jahresanfangsbilanz immer gleich sein müssen den Bilanzwerten der vorhergegangenen Jahresschlußbilanz. Diese Vorschrift muß aber nicht nur wertmäßig sondern auch mengenmäßig befolgt werden. Eine zulässige Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs kommt dann in Frage, wenn ein Steuerpflichtiger in der Jahresschlußbilanz bewußt unrichtige Ansätze auswies, um gesetzwidrige steuerliche Vorteile zu erlangen. Hier kann die darauffolgende Jahresanfangsbilanz ohne Rücksicht auf die Wertansätze in der vorangegangenen Schlußbilanz auf die "richtigen" Werte abgeändert werden. Ferner war eine wertmäßige, aber nicht mengenmäßige Durchbrechung obigen Grundsatzes bei der DMEB ausdrücklich erlaubt (RM-Schlußbilanz - DMEB).

Laut § 6 Abs.1 Ziff.1 EStG darf ein in der Schlußbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres enthaltenes Wirt-

schaftsgut nicht mit einem höherem als dem dort angesetzten Wert bewertet werden. Dieser Grundsatz des Wertzusammenhangs hat für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens eine uneingeschränkte Geltung. Im Gegensatz dazu ist bei Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens eine Höherbewertung bis zu den anfänglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht unzulässig. Dieser mit dem Grundsatz des Verbots des Ausweises von noch nicht realisierten Gewinnen parallel laufende Grundsatz will verhindern, daß Buchgewinne, die beim abnutzbaren Anlagevermögen nur durch die Bewertung erzielt werden, also sich rein rechnungsmäßig ergeben, ausgewiesen und der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Die eingeschränkte Geltung dieses Prinzips für die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist verständlich, da diese Güter ausschließlich zur Veräußerung und zwar zu einer möglichst raschen Veräußerung bestimmt sind. Dadurch werden die sich ergebenden Buchgewinne in der Regel bereits im folgenden Wirtschaftsjahr im Erlös realisiert und somit nur eine relativ kurze zeitliche Verschiebung in der Besteuerung hervorgerufen. Andererseits ist der Steuerpflichtige auch berechtigt, noch nicht realisierte Verluste, die am Bilanzstichtag zwar schon vorlagen, aber noch nicht zur Auswirkung gelangten, bei der Bewertung zu berücksichtigen. Der § 6 Abs.1 Ziff.1 EStG ermöglicht dafür den Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert.

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hat der Steuerpflichtige auch noch den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu befolgen. Nach diesem ist es unzulässig, willkürlich, d.h. ohne sachliche Begründung, eine einmal gewählte Bewertungsart aufzugeben, weil eine andere augenblickliche steuerliche Vorteile bietet. In mehreren Urteilen (vor allem RFH vom 6.2.1940, RStBl. 1940 S. 506) hat der RFH entschieden, daß für die Bemessung der Afa nicht die Höhe des Gewinns oder Verlustes maßgebend sein darf. Eine Änderung der bislang angewendeten Bewertungsmethode wird besonders bei dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts an Stelle der um die Afa verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten lt. Gesetz ausdrücklich für zulässig erklärt.

Aus den §§ 4 und 5 EStG ergibt sich ferner der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Nach diesem sind die Bilanzposten der Steuerbilanz an die der Handelsbilanz gebunden, um die in der kaufmännischen Praxis entwickelten, nach der kaufmännischen Verkehrsan-schauung richtigen und handelsrechtlich zulässigen Mög-lichkeiten der Wertbemessung auch für die Steuerbilanz zu verwenden. Dabei gehen aber die im Steuerrecht zwingend vorgeschriebenen Bestimmungen denen des Handelsrechts vor. Die Entwicklung zeigt jedoch, daß von der steuerlichen Rechtsprechung immer mehr erstrebt wird, das Auseinander-gehen der Anforderungen an Handels- und Steuerbilanz ein-zuschränken (vergl. dazu RFH vom 23.5.1935, RStBl.1935 S. 1467). Ferner stellte der RFH in seiner Entscheidung vom 28.7.1936 (RStBl.1936 S.1002) fest, daß bei der Bewer-tung der einzelnen Wirtschaftsgüter immer vom Ansatz in der Handelsbilanz auszugehen ist und dieser auch für die Besteuerung maßgebend ist, wenn er den Grundsätzen ord-nungsmaßiger Buchführung entspricht und sich im Rahmen des § 6 EStG bewegt.

b) Wertmaßstäbe nach dem EStG.

Nach Darstellung der wichtigsten Bilanz- und Bewertungs-grundsätze im Steuerrecht soll nun auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften und Bewertungsmaßstäbe eingegangen werden.

Die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, welches in abnutzbares und nicht abnutzbares Anlagevermögen sowie Umlaufvermögen eingeteilt wird, hat nach § 6 EStG unter Berücksichtigung des § 7 EStG zu erfolgen. Danach sind Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung lt. § 7 EStG, zu bewerten. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Wirtschaftsgüter des nicht ab-nutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens sind oh-ne Berücksichtigung von Absetzungen für Abnutzung ebenfalls mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten. Während bei den Wirt-

schaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, welche bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, der letzte Bilanzwert als Höchstwert gilt, kann bei den übrigen Wirtschaftsgütern der Teilwert auch dann angesetzt werden, wenn er über dem letzten Bilanzansatz liegt, als Höchstwerte jedoch immer nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen, selbständig bewertbaren und nutzbaren Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens z.Zt. nicht DM 600.-- und wird der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt, so können diese Wirtschaftsgüter im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden.

Grundsätzlicher Wertmaßstab für das Steuerrecht sind die nominellen, also die geldmäßigen Anschaffungskosten. Dieser Standpunkt führt jedoch bei Geldveränderungen zur Entstehung und somit auch Versteuerung von Scheingewinnen, wodurch nicht nur Gewinnteile sondern auch Substanzteile zur Be- und Versteuerung herangezogen werden. Deshalb fordert die Wirtschaft immer wieder die Bewertung mit den Wiederbeschaffungskosten unter steuerfreier Behandlung des Unterschieds zwischen Anschaffungs- und Wiederbeschaffungskosten. Dieser Anschauung hat sich auch der OFH ¹⁾ bei der Bewertung von Waren genähert (vergl. dazu auch § 20 DMBG).

Steuerlich deckt sich der Begriff der Anschaffungskosten voll mit dem des Handelsrechts. Es kommt dabei nicht darauf an, ob für ein Wirtschaftsgut der dem tatsächlichen Wert entsprechende Preis oder ein Überpreis (Schwarzmarkt- und Kampfpreise) bezahlt wurde. Sind bei einer "en bloc-Erwerbung" die Anschaffungskosten nicht für das einzelne Wirtschaftsgut festgelegt, so sind diese auf dem Schätzwege zu ermitteln und entsprechend aufzuteilen. Bei einem Tauschgeschäft bestehen die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes aus dem Teilwert des dafür gegebenen Gutes, was entweder zu einem Buchgewinn (wenn der Teilwert

1) Oberster Finanzgerichtshof vom 3.6.1949, 54/338.

höher als der Buchwert ist) oder zu einem Buchverlust (umgekehrt) führen kann. Bei einer unentgeltlichen Übertragung hat der Empfänger als Anschaffungskosten den Betrag anzusetzen, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen (§ 7 Abs.2 EStDV).

Werden Wirtschaftsgüter im Unternehmen des Steuerpflichtigen selbst ganz oder teilweise hergestellt, so spricht man nicht mehr von Anschaffungskosten sondern von Herstellungskosten. Man versteht darunter auch steuerlich grundsätzlich die Summe aller Kosten, die der Unternehmer zur Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufwendet, wobei es nicht darauf ankommt, woher die Mittel für die Herstellung stammen (eigene und fremde Mittel). Neben dem Fertigungsmaterial und den Fertigungslöhnen gehören im Gegensatz zum Handelsrecht, das im § 133 Ziff.1 Abs.3 AktG den Ansatz nicht zwingend vorschreibt, nach dem RFH-Gutachten vom 4.2.1939 (RStBl. 1939 S.321) steuerrechtlich die Fertigungsgemeinkosten auf jeden Fall zu den Herstellungskosten und müssen dementsprechend aktiviert werden ohne Rücksicht darauf, ob sie in der Handelsbilanz berücksichtigt sind oder nicht. Hinsichtlich des Nichtansatzes von Vertriebskosten stimmt dagegen das Steuerrecht mit dem Handelsrecht wieder überein. Bei den Verwaltungskosten, welche handelsrechtlich anteilig angesetzt werden können, entschied der RFH (RFH vom 5.3.1940, RStBl. 1940 S.683), daß angemessene Teile dieser wohl zu den Herstellungskosten zu rechnen sind, aus Vereinfachungsgründen jedoch nicht unbedingt aktiviert werden müssen. Sonderkosten sind dann als Teile der Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie zur Fertigstellung der Erzeugnisse im einzelnen aufzuwenden sind. Steuern vom Einkommen und die Vermögenssteuer sind steuerlich keine Betriebsausgaben und somit auch nicht Fertigungsgemeinkosten (vergl. dazu RFH vom 5.3.1940, RStBl. 1940 S. 683), während die Gewerbesteuer (auch die Gewerbeertragsteuer) anteilig zu berücksichtigen ist. Für die einzelnen Teile der Herstellungskosten (vor allem Fertigungsmaterial, Hilfs- und Betriebsstoffe, Gemeinkostenmaterialien usw.) kommen die tatsächlichen Anschaffungskosten in Betracht, da auch hier

das steuerliche Prinzip der nominellen Anschaffungskosten und nicht das der Wiederbeschaffungskosten gilt.

Neben diesen vom Handelsrecht übernommenen Wertmaßstäben kennt das Steuerrecht noch den Teilwert. Dieser wurde durch die steuerliche Rechtsprechung entwickelt und ist im Handelsrecht nicht gebräuchlich. Nach § 6 Abs.1 Ziff.1 EStG ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter Voraussetzung der Fortführung des Betriebes durch den Erwerber ansetzen würde. Der Teilwert kann, wie bereits die gesetzliche Definition zeigt, nicht exakt errechnet werden (wie z.B. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten), sondern ist auf dem Schätzwege zu ermitteln. Dabei ist aber nicht eine tatsächliche Veräußerung des Betriebes sondern nur die Annahme der Veräußerung maßgebend. Besonders bei der Schätzung des Teilwertes hat der Kaufmann seine Sorgfaltspflicht zu wahren und sich innerhalb eines objektiven Schätzungsrahmens zu halten. In der Praxis werden vielfach zur Ermittlung des Teilwerts die Wiederbeschaffungskosten als Hilfwert verwendet, da der Teilwert eines Wirtschaftsgutes normalerweise durch den Preis ausgedrückt wird, den der Käufer für dieses Wirtschaftsgut aufwenden müßte, wenn es nicht mitveräußert würde oder im Betrieb fehlte. Nach Littmann ¹⁾ wird das gesetzliche Erfordernis, wonach bei der Wertermittlung davon auszugehen ist, daß der Betrieb vom Erwerber weitergeführt wird, entsprechend der betrieblichen Bedeutung der einzelnen Wirtschaftsgüter durch nachfolgende Gruppierung beachtet:

a) Bei entbehrlichen Wirtschaftsgütern, welche für einen ungehinderten Betriebsablauf bzw. für eine generelle Betriebsfortführung nicht unbedingt vorhanden sein müssen, wird der Teilwert durch den Einzelveräußerungspreis dargestellt. Dies hat seinen Grund an dem äußerst geringen Interesse der Wiederbeschaffung.

b) Bei betriebsarteigenen, aber taglich ersetzbaren Wirtschaftsgütern wird der Teilwert durch den normalen Wiederbeschaffungspreis am Beschaffungsmarkt ausgedrückt.

1) Littmann, E., Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1956, S. 394 f.

c) Bei betriebsarteigenen, nicht täglich ersetzbaren Wirtschaftsgütern fällt der Teilwert mit den erhöhten Wiederbeschaffungskosten zusammen, weil bei Nichtvorhandensein derartiger Wirtschaftsgüter eine ungehinderte Fortführung des Betriebes nicht möglich ist. Die Erhöhung der normalen Wiederbeschaffungskosten wird durch die durch einen kurzfristigen Betriebsstillstand oder dessen nur teilweises Ausweichen verursachten Nachteile (ausgedrückt in Geldwerten) errechnet bzw. geschätzt. Das heißt also, durch den Umstand, daß der Erwerber Wirtschaftsgüter übernimmt, die er sogleich weiter betrieblich nutzen kann, hat er einen Vorteil gegenüber den Wirtschaftsgütern a) und b), der sich auch in der Bewertung ausdrücken müßte.

Während die Vorschläge a) und b) als praktisch durchführbar anzusehen sind, muß c) als unlösbares Problem betrachtet werden, denn der Erwerbspreis für einen ganzen Betrieb setzt sich gewöhnlich aus dem Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter und einem angemessenen Geschäftswert zusammen. Es müßte also zur Ermittlung des Teilwerts der einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die Wirtschaftsgüter und auf den Geschäftswert erfolgen. Diese Aufteilung ist aber unter Wahrung einer objektiven Beurteilung nicht durchführbar, da die Zurechnung des die normalen Wiederbeschaffungskosten übersteigenden und durch den Erwerber zu vergütenden Betrages völlig willkürlich erfolgen würde. Aus diesem Grund wurde die Lehre von den erhöhten Wiederbeschaffungskosten vom BFH (BFH vom 15.5.1952, BStBl. 1952 S. 169) für die Ermittlung des Teilwertes bei den sog. betriebsarteigenen, aber nicht täglich ersetzbaren Wirtschaftsgütern aufgegeben.

In ständiger Rechtsprechung entwickelte der RFH vier Grundsätze, welche bei der Teilwertermittlung, soweit nicht andere Tatsachen dagegen sprechen, zu befolgen sind ¹⁾:

1. Im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entspricht der Teilwert den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstel-

1) Blümich-Klein-Steinbring, Körperschaftsteuergesetz, Berlin-Frankfurt 1956, S. 471.

lungskosten (vergl. dazu RFH vom 28.3.1933, RStBl.1933 S.1259 und vom 16.12.1936, RStBl.1937 S. 106; BFH vom 2.3.1954, BStBl.1954 S.129 und vom 14.12.1956, BStBl. 1956 S. 102).

2. Bei nicht abnutzbaren Anlagegütern entspricht auch der spätere Teilwert den tatsächlichen Anschaffungskosten (vergl. dazu RFH vom 30.8.1932, RStBl.1933 S.30).

3. Bei abnutzbaren Anlagegütern entspricht der Teilwert den um die Afa verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sind die letzteren in der Zwischenzeit gesunken, so ist von dieser Grundlage auszugehen (vergl. dazu RFH vom 20.3.1930, Kartei R 13 zu § 19 Abs.1 EStG 1925).

4. Bei Umlaufgütern ist im allgemeinen der Teilwert mit dem jeweiligen Kaufpreis identisch (vergl. dazu RFH vom 22.10.1931, RStBl. 1932 S.22 und vom 4.6.1940, RStBl.1940 S.1067).

Die steuerliche Rechtsprechung geht dabei von der Anschauung aus, daß der Kaufmann normalerweise für ein Wirtschaftsgut nicht mehr ausgibt, als es ihm "wert" ist, d.h. für den Betrieb in Hinsicht auf seine Nutzbarkeit wert ist. Ist nach Ansicht des Steuerpflichtigen der Teilwert niedriger als nach obigen Grundsätzen, so trägt er die Beweislast. Es ist dabei notwendig, daß die Begründung stichhaltig und objektiv vertretbar ist. Nach BFH (BFH vom 26.1.1956, BStBl.1956 S.113) ist für die Berechtigung des Teilwertansatzes nicht die persönliche Auffassung des Kaufmanns sondern die objektive allgemeine Auffassung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet, maßgebend. Also nicht die subjektive Anschauung sondern der objektive Sachverhalt ist entscheidend. Jedoch können Tatsachen, die zwar am Bilanzstichtag dem Steuerpflichtigen noch nicht bekannt waren, aber bis zur Bilanzaufstellung bekannt werden (z.B. Bonität der Forderungen) berücksichtigt werden (vergl. dazu RFH vom 2.6.1932, RStBl. 1932 S. 824 und vom 4.9.1934, RStBl.1934 S. 1366). Auch die Erwartung künftiger Geschehnisse kann eine Tatsache darstel-

len, welche sich auf die Bewertung auswirkt; das ist dann der Fall, wenn voraussehbare Ereignisse den Wert eines betrieblichen Wirtschaftsgutes, der von den Ertragsaussichten beeinflußt wird, mindern, wobei jedoch zur Voraussetzung gemacht ist, daß die Voraussehbarkeit und Erwartung sicher ist (nicht dazu gehören z.B. erwartete Preisminderungen, höhere Ausgaben, mögliche zukünftige Gefahren).

Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, ist der Steuerpflichtige nicht gezwungen, auf den niedrigeren Teilwert herunterzugehen. Er hat vielmehr die Wahl zwischen dem Abnutzwert, dem niedrigeren Teilwert und einem Zwischenwert, wobei er auch zeitlich die Wahl hat, wann er eine erforderliche Teilwertabschreibung vornehmen will. Voraussetzung dafür ist jedoch, daß er in der Handelsbilanz genau so verfährt, d.h. er kann steuerlich dieses Wahlrecht nur in dem Umfang ausüben, wie er es handelsrechtlich ausübt (vergl. dazu RFH vom 25.7.1933, RStBl.1933 S.1059). Infolge des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hat der Steuerpflichtige bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens auch steuerlich das Niederstwertprinzip zu befolgen. Liegt ein niedriger Börsen- oder Marktpreis vor, so muß dieser bei der Wertbemessung Anwendung finden. Hier hat der Steuerpflichtige also kein Wahlrecht in bezug auf den Umfang und auf die zeitliche Ausübung. Voraussetzung für diesen Zwang ist, daß die Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfolgt, somit eine Handelsbilanz vorliegt und deshalb die handelsrechtlichen Buchführungsgrundsätze gelten.

III. DIE BEWERTUNG DER ERSATZTEILE IM KRAFTFAHRZEUGHANDEL

1. Das Ersatzteilelager im Kraftfahrzeughandel.

Das Ersatzteilegeschäft bietet im Kraftfahrzeughandel neben dem Neuwagenverkauf die größten Ertragschancen. Gleichzeitig stellt das Ersatzteilelager einen bedeutenden Risikoträger dar, weil die in den Beständen investierten Summen nicht unbeträchtlich sind. Aus dieser kurzen Darstellung kann daher die große Bedeutung der Teilebestände einschließlich ihrer richtigen Bewertung ersehen werden. Dazu kommt, daß das Ersatzteilegeschäft äußerst eng mit dem sogenannten Kundendienstgeschäft verknüpft ist, dessen Zweck die bestmögliche Betreuung des Kundenfahrzeuges vom Zeitpunkt des Kaufes ab ist. Diese Verknüpfung hat heute im Vergleich zu früher eine wesentlich erhöhte Bedeutung, da es nicht mehr üblich ist, ein Ersatzteil für ein bestimmtes Fabrikat oder Modell je nach Bedarf erst anzufertigen. Der Kunde erwartet heutzutage, daß jedes benötigte Ersatzteil auf Grund der allgemeinen Normung und Typisierung, welche in der Kraftfahrzeugindustrie allgemein verbreitet ist, sozusagen "auf Lager liegt". Da der Kunde auch an die zeitliche Durchführung einer Instandsetzung oder Instandhaltung immer höhere Ansprüche stellt, d.h. an einer schnellen Reparatur entscheidend interessiert ist, muß das Teilelager jederzeit in der Lage sein, allen zu erwartenden Anforderungen gerecht werden zu können. Um jedoch diese Ansprüche voll erfüllen zu können, was der Kunde von seinem fabrikatmäßigen Betreuer jederzeit erwartet, ist letztlich der Kraftfahrzeughändler gezwungen, sich die notwendigsten Bestände an Ersatzteilen für die verschiedenen Typen, Modelle und Baujahre, welche vom betreffenden Herstellerwerk im Laufe der Zeit produziert wurden und noch "gefahren" werden, auf Lager zu legen. Es ist verständlich, daß durch die gerade in der Autoindustrie so rasche Entwicklung, welche sich vor allem nach dem Kriege in der Vielzahl der neukonstruierten Kraftfahrzeuge deutlich zeigt, dem Teilelager Aufgaben gestellt sind, die es zu einem wesentlichen Funktionsbestandteil des

Kraftfahrzeughandelsbetriebes machen. Diese Situation zwingt den Kraftfahrzeughändler nicht nur zu Überlegungen über den organisatorischen Aufbau seines Teilelagers, sondern fordert auch eingehende Überlegungen über die Werthöhe bzw. Wertermittlung der gelagerten Teilebestände. Da sich im Kraftfahrzeughandel für die Wertermittlung der Ersatzteile noch kein einheitlicher Handelsbrauch gebildet hat, die einzelnen Kraftfahrzeugbetriebe also nach meist eigenen Verfahren diese Werte ermitteln, stellte sich der Verfasser zur Aufgabe, das gesamte Ersatzteilebewertungsproblem im Kraftfahrzeughandel betriebswirtschaftlich zu untersuchen. Ziel der dabei gewonnenen Erkenntnisse, kontrolliert an den Erfahrungen der Praxis ist es, ein Bewertungsverfahren zu entwickeln, welches den Einfluß der Umschlagshäufigkeit bzw. Gängigkeit auf den "echten Lagerwert" der Ersatzteile in entscheidendem Maße berücksichtigt.

2. Die Inventur als wesentlichste Voraussetzung für eine Wertermittlung.

a) Begriff, Wesen und Bedeutung der Inventur.

Nach § 39 HGB hat jeder Kaufmann bei Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz mit Angabe des Wertes aufzustellen. In besonderen Fällen genügt nach Handelsrecht sogar ein zweijährige Aufnahme des Warenlagers. Aus dem Wortlaut des § 39 HGB ergibt sich, daß man unter Inventar das Verzeichnis aller Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns unter Angabe des Wertes der einzelnen Vermögensstücke versteht. Dabei umfaßt nach reinem Handelsrecht das Inventar auch das Privatvermögen, nicht dagegen etwaiges Fremdvermögen. Nach dem Einkommensteuerrecht setzt sich das Inventar nur aus Gegenständen des Betriebsvermögens (notwendiges oder/und gewillkürtes Betriebsvermögen) zusammen, während das reine Privatvermögen u.a. für die Vermögensteuer, Erbschafts- oder Schenkungsteuer und für die Vermögensabgabe nach LAG eine Rolle spielt. Betrachtet man das Inventar als die Gesamtheit der Vermögensgegenstände, so kann die Inventur als die Tätigkeit angesehen werden,

deren Ziel und Aufgabe es ist, obiges Inventar in Form der körperlichen Aufnahme der einzelnen Gegenstände zu ermitteln und festzustellen. Durch die Inventur sind also nicht nur die Bestände an Vorräten und Waren aufzunehmen, sondern die sämtlichen Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens. Das durch die Inventur festgestellte Inventar des Betriebes ist dann in Form eines tabellarischen Abschlusses, welcher das Verhältnis des Vermögens und der Schulden aufzeigt, anzufertigen. Diese Aufstellung ist der Ausdruck der durch eine ordnungsmäßige Buchführung fortlaufend und vollständig festgehaltenen Änderungen des betrieblichen Vermögens. Im Sprachgebrauch und in der kaufmännischen Praxis bezeichnet man jedoch nur die Bestandsaufnahme der Waren und Vorräte als Inventur. Dies ist besonders beim Handel verständlich, bei dem die Warenbestände den weitaus größten und wichtigsten Bilanzposten darstellen, während die Gegenstände des Anlagevermögens oft nur unbedeutend, leicht zu übersehen und schnell zu erfassen sind (ergeben sich normalerweise klar aus der wenig umfangreichen Anlagenkartei oder unmittelbar aus den Anlagekonten). Aus diesen Gründen hat der eine Handelstätigkeit ausübende Kaufmann schon immer das Bedürfnis gehabt, sein in Waren- und Vorratsbeständen investiertes Kapital mindestens einmal im Jahr zu ermitteln. Wenn ihm auch seine Buchhaltung, soweit sie "à jour" ist, jederzeit einen rohen Überblick geben kann, so weiß doch jeder Kaufmann den Wert einer tatsächlichen körperlichen Bestandsaufnahme zu schätzen. Denn erst dadurch gewinnt er den beim Warenhandel wegen der täglichen Änderung der Marktsituation erforderlichen genauen Überblick. Außer der so wichtigen Dispositionsübersicht gibt ihm aber die Inventur daneben ein Kontrollmittel für die verschiedensten Zwecke in die Hand, so z.B. zur Prüfung der Qualität des Einkaufs oder der Vertrauenswürdigkeit des Lagerpersonals usw. Ferner stellen die Waren und Vorräte im Handel als wesentlichste bzw. einzige Umsatzträger das bedeutendste Risiko in jeder Beziehung dar. Auch aus diesem Grunde ist der Kaufmann an einer sporadischen quantitativen und qualitativen Überprüfung seiner

Bestände interessiert. Schließlich spielt die Inventur für die Ordnungsmaßigkeit der Buchführung eine entscheidende Rolle. Nicht wenige Unternehmer mußten in den letzten Jahren am eigenen Leibe spüren, daß ihre Buchführung deshalb steuerlich nicht anerkannt wurde, weil die Warenbestandsaufnahme nicht den fiskalischen Anforderungen entsprach. Die Folgen waren neben mehr oder weniger erheblichen Steuernachzahlungen der Verlust von gewissen steuerlichen Vergünstigungen, vor allem aber die Nichtanerkennung der Bilanz für Zwecke der Besteuerung.

b) Rechtliche Grundlagen und Ordnungsmaßigkeit der Inventur.

aa) Handelsrechtliche Bestimmungen und Folgen einer mangelhaften Inventur.

Das HGB schreibt in § 39 Abs.1 vor, daß jeder Kaufmann ein Inventar aufzustellen hat. Es fallen also unter diesen Paragraphen nur die Kaufleute im Sinne des HGB. Dazu rechnen die sogenannten "Muß-Kaufleute" (Kaufleute kraft Gesetzes), also alle ein Grundhandelsgewerbe betreibenden Unternehmer. Ferner gehören dazu die sogenannten "Soll-Kaufleute", sofern die Firma im Handelsregister eingetragen ist. Als "Soll-Kaufleute" gelten Gewerbetreibende, die ein Unternehmen größeren Stils betreiben, das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichtete Geschäftsbetrieb erfordert. Durch die Eintragung in das Handelsregister werden diese Gewerbetreibenden zu Kaufleuten nach HGB und fallen somit voll unter die handelsrechtlichen Vorschriften. Wenn auch die Land- und Forstwirte grundsätzlich nicht dem Handelsrecht unterstellt sind, so gelten sie doch dann als handelsrechtliche Kaufleute, wenn sie der Art nach einen gewerblichen Betrieb größeren Umfangs bzw. einen mit ihrer Haupttätigkeit verbundenen Nebenbetrieb führen und diesen in das Handelsregister eintragen lassen ("Kann-Kaufleute"). Während bei der OHG und KG die Ausübung eines Handelsgewerbes Voraussetzung für die Kaufmannseigenschaft ist und diese Gesellschaften erst durch die Eintragung in das Handelsregister entstehen, bedarf es bei der AG, KGaA und GmbH der Voraussetzung einer

Handelstätigkeit zur Erlangung der Kaufmannseigenschaft nicht.

Im Gegensatz zu obigen "Voll-Kaufleuten", für welche die Vorschriften des HGB uneingeschränkt gelten, haben für die sogenannten "Minder-Kaufleute", also Unternehmer und Gewerbetreibende, die nicht Kaufleute kraft Gesetzes oder Eintragung in das Handelsregister sind, gewisse Bestimmungen keine Geltung, so z.B. die Vorschriften über die Firma und Prokura. Vor allem ist, was in diesem Zusammenhang besonders interessiert, der "Minder-Kaufmann" nicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars und einer Bilanz verpflichtet. Diese Ausnahme hat jedoch für den Kraftfahrzeughandel wenig Bedeutung, weil der Kraftfahrzeughändler, auch wenn er kein beachtliches Reparatur- und Teilegeschäft betreibt, durch seine Handelstätigkeit mit Neu- und Gebrauchtwagen als "Muß-Kaufmann" gilt. Aus diesem Grund wird im Rahmen der folgenden Ausführungen immer vom Kraftfahrzeughändler als "Voll-Kaufmann" ausgegangen, für welchen sämtliche Vorschriften des HGB uneingeschränkt Geltung haben.

Die Bestandsaufnahme der Warenvorräte hat nach dem HGB grundsätzlich zum Beginn des Handelsgewerbes und laufend zum Schluß eines jeden Geschäftsjahres, welches nicht mehr als zwölf Monate umfassen darf, vorgenommen zu werden. Wenn auch § 39 Abs.3 HGB bei Vorliegen bestimmter Umstände erlaubt (Beschaffenheit des Warenlagers, sehr umfangreiche und schwierige Aufnahme usw.), die Bestandsaufnahme nur alle zwei Jahre durchzuführen, so ist diese wohlgemeinte Erleichterung insofern bedeutungslos, als der § 39 HGB auch bei zweijähriger Inventur für jedes einzelne Geschäftsjahr die Aufstellung einer Bilanz fordert.

Unabhängig vom Geschäftsjahr hat der Kaufmann auch bei anderen Anlässen als dem Jahresschluß eine Warenaufnahme durchzuführen. So z.B. wenn das Unternehmen seine Rechtsform ändert, wenn neue Gesellschafter eintreten oder austreten, wenn Personen- und Kapitalgesellschaften im Falle der Liquidation eine Liquidationseröffnungs- und -schluß-

bilanz erstellen (vergl. dazu die §§ 138 und 154 HGB, 211 und 232 AktG und § 71 GmbHG); schließlich verlangt auch § 124 KO eine Inventur.

Die Durchführung der Bestandsaufnahme hat nach den handelsrechtlichen Bestimmungen grundsätzlich zum Bilanzstichtag zu erfolgen. Sie kann aber auch vor oder nach dem Geschäftsjahresabschluß durchgeführt werden, wenn die Bestandsveränderungen zwischen dem Aufnahmezeitpunkt und dem Bilanzstichtag durch Zu- oder Abrechnung sorgfältig berücksichtigt werden.

Nach § 44 HGB ist der Kaufmann verpflichtet, seine Handelsbücher von dem Tag der darin vorgenommenen Eintragung an gerechnet bis zum Ablauf von zehn Jahren geordnet aufzubewahren. Da die Inventuraufstellung einen wesentlichen Bestandteil der kaufmannischen Buchführung darstellt, umfaßt die Aufbewahrungspflicht selbstverständlich auch diese Aufzeichnungen. Im Gesetz ist jedoch nicht geregelt, ob alle Unterlagen, die zur Erstellung der Inventurzusammenstellung dienen (so z.B. die Urlisten, sonstige Schmierzettel usw.), auch unter obige Aufbewahrungspflicht fallen. In der Regel dürfte es den gesetzlichen Anforderungen genügen, wenn die sogenannte "Inventurreinschrift", also die von den Urlisten auf die sogenannten "Sammellisten" übertragenen und systematisch geordneten Mengen- und Wertangaben, ordnungsgemäß aufbewahrt wird, wobei der Inventurverantwortliche (Unternehmer, Abteilungsleiter, Inventurleiter) schriftlich niederzulegen hat, wer an der Bestandsaufnahme beteiligt war, was die einzelnen Personen verantwortlich aufzunehmen hatten, welche Urlisten von welchen Personen unterzeichnet bzw. gegengezeichnet waren.

Eine nach den handelsrechtlichen Vorschriften nicht ordnungsmäßige Inventur kann neben den zivilrechtlichen auch strafrechtliche Folgen für den Unternehmer haben. Zivilrechtlich sind vor allem die allgemeinen Haftungsbestimmungen des BGB von Bedeutung. Daneben weisen das AktG (§§ 84, 85, 99 und 209) und das GmbHG (§§ 43, 52 und 71) ausdrücklich auf die zivilrechtliche Verantwortlichkeit der Organe für eine ordnungsmäßige Bestandsaufnahme als

wesentlichen Bestandteil der kaufmännischen Buchführung hin. Bei Zahlungseinstellung oder Konkursöffnung können nicht ordnungsmäßige Inventuren und Buchaufzeichnungen bzw. das Nichtvorhandensein derselben nach dem Strafrecht Bilanzvergehen sein, welche dem Kaufmann empfindliche Strafen einbringen (vergl. dazu §§ 239 und 240 KO).

bb) Steuerrechtliche Bestimmungen.

Im Vergleich zum Handelsrecht befaßt sich das Steuerrecht, ergänzt durch zahlreiche Entscheidungen der steuerlichen Rechtsprechung, in größerem Umfange mit den Anforderungen, die an eine nach steuerlichen Gesichtspunkten ordnungsgemäße Inventur zu stellen sind.

In § 161 Abs.1 AO heißt es: "Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen".

Dabei müssen unter "anderen Gesetzen" auch die einzelnen handelsrechtlichen Vorschriften, die eine Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht vorschreiben, wie z.B. das HGB, AktG und GmbHG, verstanden werden. Daraus ergibt sich grundsätzlich, daß der nach Handelsrecht zur Bestandsaufnahme verpflichtete Kaufmann auch im Steuerrecht dieser Pflicht unterliegt. Es haben also alle "Muß-Kaufleute", "Soll-Kaufleute", "Kann-Kaufleute" und "Form-Kaufleute", soweit sie im Handelsregister eingetragen sind und damit zu Kaufleuten im streng juristischen Sinne werden, eine Inventur der Warenvorräte durchzuführen. Der Absatz 2 des § 160 AO bestimmt jedoch über die handelsrechtlichen Vorschriften hinaus noch folgendes: "Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse, vom Reichsminister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreitet, ist verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen...."

Daneben fallen auch andere Unternehmer und Unternehmen dann

unter die Pflicht zur Bestandsaufnahme, wenn die Gesamtumsätze oder das Betriebsvermögen oder der Gewerbeertrag (die Land- und Forstwirtschaft ist im Rahmen des Kraftfahrzeughandels uninteressant) gewisse durch Gesetz bestimmte Grenzen überschreiten. Diese Grenzen sind im § 161 Abs.1 AO genau bestimmt und betragen bei den Gesamtumsätzen (einschließlich der steuerfreien Umsätze) DM 200.000.-, beim Betriebsvermögen DM 50.000.- und beim Gewerbeertrag DM 9.000.-. Somit stellt das Steuerrecht die unter § 161 Abs.1 AO fallenden Unternehmer und Unternehmen, auch wenn sie nicht im Handelsregister eingetragen sind, den handelsregisterlich erfaßten Kaufleuten nach HGB gleich. Daraus ergibt sich, daß diese steuerlichen "Zwangs-Kaufleute" sämtlichen Aufzeichnungs-, Buchführungs- und Inventurpflichten, wie es das HGB für die "echten Kaufleute" vorschreibt, unterliegen.

Wie im Handelsrecht geben auch die einschlägigen Paragraphen des Steuerrechts keinerlei formelle Anweisungen, wie die Warenbestandsaufnahme durchzuführen ist. Aus diesem Grunde mußte sich des öfteren die steuerliche Rechtsprechung mit diesem Problem befassen. Aus der Summe der einzelnen Entscheidungen, ergänzt durch entsprechende Gutachten von Spitzenverbänden der Wirtschaft und den Handelsbräuchen der beteiligten Wirtschaftskreise entwickelte die Finanzverwaltung Grundsätze, welche in den laufend den Bedürfnissen und Situationen der Gesamtwirtschaft mehr oder weniger angepaßten Einkommensteuer-Richtlinien ihren Niederschlag finden. Dabei ist jedoch zu betonen, daß diese Richtlinien keineswegs Gesetzeskraft besitzen, sondern nur für die Finanzverwaltung als interne Dienstanweisungen für die Behandlung von Vorgängen und Tatbeständen, welche in den Steuergesetzen nicht eindeutig geklärt sind, bindenden Charakter haben. Obwohl die EStR für den Steuerpflichtigen keine bindende Wirkung haben, haben sich in der Praxis für die steuerliche Behandlung gewisser Vorgänge und Tatbestände auch die Kaufleute diesen Anweisungen angeschlossen (soweit sie den in den Richtlinien niedergelegten Grundsätzen nicht folgen, obliegt ihnen die Beweislast).

Aus diesem Grunde soll nicht versäumt werden, die wichtigsten Abschnitte dieser Richtlinien bei der Bearbeitung der einzelnen Probleme anzuführen.

Die Bestandsaufnahme einschließlich der "permanenten Inventur" des Vorratsvermögens ist in Abschnitt 30 der EStR 1955 wie folgt behandelt:

- "1. Nach § 39 Abs.2 HGB haben Kaufleute jährlich für den Bilanzstichtag ein Inventar und eine Bilanz aufzustellen. Für besondere Fälle sieht § 39 Abs.3 HGB nur jedes zweite Jahre eine Aufnahme des Inventars vor.
2. Für steuerliche Zwecke sind unter den Voraussetzungen des § 161 Abs.1 Ziff.1 AO auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Gewerbetreibende, die unter die Vorschrift des § 161 AO fallen, haben eine Bestandsaufnahme für steuerliche Zwecke auch dann zu machen, wenn sie nach Handelsrecht hierzu nicht verpflichtet sind oder wenn sie nach § 39 Abs.3 HGB eine Bestandsaufnahme nur alle zwei Jahre zu machen bräuchten. Dies gilt auch für Apotheker.
3. Fehlt die Bestandsaufnahme, so liegt ein Systemfehler vor, der das Wesen der Buchführung berührt, so daß sie nicht mehr als ordnungsmäßig angesehen werden kann (Hinweis auf Abschnitt 29 Abs.2 Ziff.3). Ist die Bestandsaufnahme unvollständig, so ist die Frage, ob die Buchführung noch ordnungsmäßig ist, nach den in Abschnitt 29 Abs.2 Ziff.4 enthaltenen Grundsätzen zu entscheiden. Fehlt die Bestandsaufnahme am Schluß eines Wirtschaftsjahres oder ist sie nicht ordnungsmäßig, so besteht dieser Mangel auch für das Anfangsvermögen des folgenden Wirtschaftsjahres. In diesem Fall liegt für beide Wirtschaftsjahre keine ordnungsmäßige Buchführung vor (BFH-Gutachten vom 25.3.1954 - BStBl. III S.195).
4. Die Bestände sind in der Regel am Bilanzstichtag körperlich nach Art und Menge aufzunehmen. Können sie aus betrieblichen, klimatischen (z.B. Schneefall bei Lagerung im Freien) oder sonstigen Gründen nicht am Bilanzstichtag körperlich aufgenommen werden, so müssen die Belege über

die Veränderungen der Bestände zwischen Aufnahmetag und Stichtag der Bilanz strengen Anforderungen genügen.

5. Es ist nicht zu beanstanden, wenn Steuerpflichtige, die Lagerbücher (Lagerkarteien) ordnungsmäßig führen, das am Bilanzstichtag vorhandene Vorratsvermögen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren) ganz oder zum Teil statt durch eine körperliche Bestandsaufnahme auf Grund der Lagerbücher (Lagerkarteien) feststellen. Die Lagerbücher (Lagerkarteien) müssen in diesem Fall belegmäßig nachgewiesene Einzelangaben über die Bestände und über alle Zugänge und Abgänge nach Tag, Art und Menge (Stückzahl, Gewicht oder Kubikinhalt) enthalten. In jedem Wirtschaftsjahr muß mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob das Vorratsvermögen, das in den Lagerbüchern (Lagerkarteien) aufgeführt ist, mit den tatsächlich vorhandenen Beständen übereinstimmt. Die Prüfung braucht nicht gleichzeitig für alle Bestände vorgenommen werden. Sie darf sich aber nicht auf Stichproben beschränken. Über ihre Durchführung und über die Ergebnisse der körperlichen Bestandsaufnahme sind Aufzeichnungen anzufertigen, die unter Angabe des Zeitpunktes der Aufnahme von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind. Die Aufzeichnungen sind wie Handelsbücher aufzubewahren. Die Lagerbücher (Lagerkarteien), in denen jeweils der Tag der körperlichen Bestandsaufnahme zu vermerken ist, sind nach dem Ergebnis der Prüfung zu berichtigen.

6. Die Erleichterungen des Absatzes 5 gelten nicht

1. Für Bestände, bei denen durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit oder ähnliche Vorgänge ins Gewicht fallende unkontrollierbare Abgänge eintreten, so daß die Buchmenge dieser Bestände am Bilanzstichtag nur mit Hilfe einer theoretischen Schwund- und Abfallrechnung oder auf andere Weise durch Schätzung gewonnen werden kann, und
2. für Bestände, die besonders wertvoll und außerdem leicht aufnehmbar sind."

Wenn sich auch die EStR mehr als die Gesetze mit den formellen Erfordernissen einer Wareninventur befassen, so bestehen letzten Endes doch keine rechtlich bindenden Vorschriften über die tatsächliche Erstellung einer Inventur. Dies stellt der RFH bereits in seinem Grundsatzurteil vom 1.2.1933 (RStBl. 1933 S. 1062) klar heraus, indem er feststellt: "Weder in der Reichsabgabenordnung noch im Einkommensteuergesetz sind besondere Vorschriften darüber enthalten, wie die Inventur aufzustellen ist. An die Genauigkeit der Inventur können deswegen keine anderen Anforderungen gestellt werden als den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung entspricht". Diese Entscheidung wurde gefällt, nachdem der RFH den Deutschen Industrie- und Handelstag aufgefordert hatte, zu der Frage, welche Anforderungen an die Genauigkeit einer Inventur zu stellen sind, sich gutachtlich zu äußern. Der Deutsche Industrie- und Handelstag holte für dieses Gutachten auf breitester Basis Stellungnahmen des Einzel- und Großhandels ein, so z.B. vom Buchhandel, Kunsthandel, Eisenhandel, Drogenhandel, Haus- und Küchengerätehandel, Kolonial- und Lebensmittelhandel, Radiohandel, Textilhandel, Wein- und Spirituosenhandel, Papierhandel und von Kauf- und Warenhäusern. In seinem 1933 veröffentlichten Gutachten (RStBl. 1933 S. 1062-66) kommt die vom RFH beauftragte Spitzenorganisation zu dem Ergebnis, daß in der Praxis die Bestandsaufnahme in der einzelnen Unternehmung nicht nach einer allgemein gültigen Methode durchgeführt werden kann. Es spielen vielmehr die Branche, die Betriebsgröße, die Betriebsform, der Grad der Beschäftigung und die dem Kundenkreis anhaftenden Besonderheiten eine entscheidende Rolle. Ferner wurde keine einheitliche Auffassung darüber festgestellt, welche Bezeichnung üblicherweise die Waren in der Inventur aufweisen müssen. Dabei stellten z.B. Gutachter aus der Konfektionsbranche die Forderung auf, daß die aufgenommenen Waren nach Art und Menge, Maß oder Gewicht so zu bezeichnen sind, daß daraus die Warengattung und -menge eindeutig hervorgehe (z.B. farbige Herrenanzüge, Herrensportanzüge usw.). Weiter soll durch eine Unterteilung in verschiedene Preisgruppen innerhalb obiger Gruppierung

eine weitere Kennzeichnung ermöglicht werden. Etliche Sachverständige forderten sogar, daß der Wareneinkaufspreis durch die Bezeichnung an Hand der vorhandenen Einkaufsrechnungen und Unterlagen nachträglich jederzeit feststellbar sein müsse. Diese Auffassung konnte sich jedoch nicht restlos durchsetzen, da eine solch weitgehende Forderung in der Praxis bedeuten würde, daß für die Inventur bei großen Warenlagern mit einer Vielzahl von Einzelgegenständen Wochen benötigt würden, um diese Forderung zu erfüllen. Dies um so mehr, als doch praktisch die Bestandsaufnahme den Zweck haben soll, den Bestand an einem bestimmten Stichtag festzustellen, d.h. die Inventur in ein oder zwei Tagen durchgeführt sein sollte. In diesem Zusammenhang wurde von einigen Gutachtern die Anschauung vertreten, daß eine so genaue Warenbezeichnung, durch welche die Einkaufspreise auf Grund der Lieferantenrechnungen festzustellen sind, nicht notwendig sei, da ja der Einkaufspreis für den Betrieb sowieso nur einen Vergangenheitswert bzw. statistischen Wert besitzt. Das Gutachten kommt dann zu der Feststellung, daß die bei der Bestandsaufnahme angewandten verschiedenen Methoden ihren Ursprung in den mannigfaltigen Zwecken, welche mit der Inventur verfolgt werden, und in der Bedeutung der einzelnen Zwecke für den Kaufmann haben. In erster Linie will der Kaufmann mit Hilfe der Inventur einen möglichst genauen Überblick über seine Warenvorräte und deren Handelswert erhalten, um sich zu diesem Zeitpunkt über seinen wahren Geschäftsstand ein richtiges Bild machen zu können. Erst in zweiter Linie kommen steuerliche und kreditpolitische Zwecke der Bestandsaufnahme in Frage. Bei größeren Unternehmen soll durch die Inventur meistens auch noch eine Personalkontrolle ausgeübt werden. Daraus ist ersichtlich, daß die Bestandsaufnahme auch hinsichtlich der Bezeichnung der aufzunehmenden Waren um so genauer und sorgfältiger sein wird, je größer das Unternehmen ist. Haben Großbetriebe, z.B. Kaufhäuser und Warenhäuser, jedoch besondere Personalkontrollen eingeführt, so gibt es von diesem Grundsatz natürlich wieder Ausnahmen. Ferner kommt noch hinzu, daß der

Kaufmann im kleinen und mittleren Betrieb eine leichtere und bessere Übersicht über sein Warenlager besitzt. Aus diesem Grunde wird ihm oft eine Zusammenziehung von Warengruppen genügen; dies um so mehr, als der Kleinbetrieb durch eine zu sehr ins einzelne gehende Inventuraufnahme eine unverhältnismäßig größere und unproduktive Leistung zu erbringen hat, als der Großbetrieb.

Immer wieder wurde auch darauf aufmerksam gemacht, daß der normale Geschäftsablauf durch die Warenaufnahme nicht wesentlich gestört werden darf und deshalb die Inventur in einer relativ kurzen Zeit (ein oder zwei Tage) durchführbar sein muß und somit an die Genauigkeit der Warenbezeichnung bei der Aufnahme keine zu großen Anforderungen gestellt werden dürfen. Verschiedene Auffassungen bestanden bei den einzelnen Gutachtern auch bezüglich des Zeitpunktes, zu welchem die Bewertung der aufgenommenen Inventurbestände vorgenommen werden muß. Eine Reihe von Sachverständigen ließ es dabei genügen, wenn die Bewertung erst bei der Bilanzerstellung erfolgt, weil dadurch die Bestandsaufnahme in ihrem flüssigen Ablauf nicht gestört würde. Den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist in diesem Fall dann entsprochen, wenn die Bezeichnung der Vorräte so genau vorgenommen wird, daß bei der nachfolgenden Bewertung die Feststellung der Preise ohne Schwierigkeiten möglich ist. Etliche Gutachter standen auch auf dem Standpunkt, daß bei nachträglicher Wertfestsetzung die Bezeichnung der aufgenommenen Waren so einwandfrei sein muß, daß der Einkaufspreis an Hand der vorhandenen Lieferantenrechnungen feststellbar sein muß. Diese Forderung entfalle nur dann, wenn es sich um Waren handle, welche nicht gangig bzw. schon vor Jahren dem Bestand einverleibt sind. Einige Sachverständige wollten nur bei ausgesprochenen Markenartikeln einen späteren Wertansatz anerkennen. Schließlich verlangte eine Reihe von Gutachtern aus Gründen der Kontrollmöglichkeiten und der sorgfältigen Berechnung, daß die Preise bereits während der Bestandsaufnahme einzusetzen sind. Des weiteren bestand darüber, ob jeder einzelne Gegenstand aufgenommen werden muß oder ob zumindest kleine

Gegenstände zusammengefaßt, also mengenmäßig geschätzt werden können, keine vollkommen übereinstimmende Ansicht, wohl aber darüber, daß wertvollere Gegenstände auf jeden Fall einzeln aufzunehmen sind. Eine schätzungsweise mengenmäßige Zusammenfassung ist nach Ansicht der Gutachter z.B. beim Eisenwarenhändler unumgänglich, da dieser bei der Vielzahl der kleinen und minderwertigen Einzelartikel nur dann eine Bestandsaufnahme zu Ende bringen kann, wenn er einzelne Posten von Kleinigkeiten durch Schätzung ermittelt. Ausdrücklich wurde jedoch darauf hingewiesen, daß sich die Schätzungen in vernünftigen Grenzen halten und für jeden Artikel getrennt durchgeführt werden müssen. Ferner sind bei schwer feststellbaren Mengen (z.B. Flüssigkeiten, Drähten, kleinen Schrauben, Plättchen usw.) Schätzungen unvermeidbar. Zahlreiche Sachverständige äußerten ihre Auffassung über die Zusammenfassung von Waren in sachlich zusammengehörige Gruppen dahingehend, daß gegen eine derartige Handhabung keine Bedenken bestanden. Ferner wurde anerkannt, daß es üblich sei, vollkommen wertlose Gegenstände nicht mehr in der Inventur aufzunehmen.

Während obige Ausführungen die Auffassungen der Deutschen Industrie- und Handelstag- Gutachter über die Inventur beim Einzelhandel darstellen, enthält das gleiche Gutachten für die Bestandsaufnahme beim Großhandel noch ergänzende Gesichtspunkte. Beim Großhandel werden danach die Waren zunächst ohne Wertangabe aufgenommen und als "Rohinventur" bezeichnet. Dies geschieht auf Grund des Umstandes, daß der Aufnehmende in den seltensten Fällen irgendwelche Unterlagen über den Einkaufspreis der Gegenstände besitzt. Diese "Rohinventur" stellt nichts anderes als die eigentliche "Lagerbestandsaufnahme" dar. Erst durch die Angabe der Werte wird aus dieser die erforderliche Inventuraufstellung bzw. "Reininventur" oder "eigentliche Inventur" erstellt. Bei kleineren oder bei über ein einfach zusammengesetztes Warenlager verfügenden Unternehmen erübrigt sich häufig obige Aufteilung, da hier durch entsprechende Ergänzung der Aufnahmelisten um mehrere Rabattgruppenspalten und durch Angabe der entsprechenden Werte die "Roh-

inventur" sofort auch als "Reininventur" verwendet werden kann. Was die Anforderungen an die Genauigkeit der Warenbezeichnung betrifft, so wurde es als unbedingt erforderlich angesehen, die genaue Menge je nach Art der Ware durch die Stückzahl, das Gewicht oder die Kubikmetereinheit anzugeben. Je nach Wirtschaftszweig und Betriebsgröße ist dagegen der Grad der Genauigkeit bei der Warenbezeichnung äußerst unterschiedlich. Eine Bezeichnung der Waren durch Katalog- oder Artikelnummer ist dann anzuerkennen, wenn dadurch zweifelsfrei feststeht, welche Ware damit gemeint ist. Besonders strenge Anforderungen stellt die Unterteilung der Waren nach Merkmalen, die Unterschiede im Marktpreis hervorrufen, wie z.B. Gattung, Qualität, Ursprungsland usw. Nach allgemeiner Ansicht ist es in der Praxis nicht üblich bzw. teilweise unmöglich, die Bezeichnung so genau anzugeben, daß der Einkaufspreis und der Lieferant ohne Verzögerung und teilweise umfangreiche Mehrarbeit festgestellt werden kann, da bereits bei Mittelbetrieben wegen der Vielzahl der Artikel und dem häufigen Lieferantenwechsel obigen Erfordernissen nicht voll entsprochen werden kann. Allerdings soll bei wertvolleren Gegenständen die Bezeichnung so lückenlos sein, daß sie auch noch später eindeutig identifiziert werden können, während bei billigen und minderwertigen Waren die normale handelsübliche Bezeichnung ausreicht. Bezüglich der Zusammenfassung gleichartiger Waren bei der Inventur im Großhandel vertrat die überwiegende Mehrzahl der Gutachter die Auffassung, daß dies als durchaus üblich und zulässig betrachtet werden muß, wobei die Verkäuflichkeit der einzelnen Gegenstände keinen Unterschied macht.

Diese eingehende Darstellung des Gutachtens des Deutschen Industrie- und Handelstages von 1933 erfolgte deshalb, weil die darin entwickelten Grundsätze, obwohl fast fünfundzwanzig Jahre zurückliegend, auch heute noch als zum größten Teil unverändert gültig angesehen werden können. Ferner hat sich der RFH in zahlreichen Entscheidungen den Auffassungen der Gutachter größtenteils angeschlossen. Wenn die einzelnen Bewertungssysteme für die Wertermittlung der aufgenommenen

Warenbestände, obwohl sie im Gutachten genau angeführt und begründet wurden, bei obiger Darstellung nicht entsprechend aufgezeigt sind, so geschah dies mit voller Absicht, weil im Rahmen dieses Abschnittes nur die Inventur als solche, also nur die reine Bestandsaufnahme (ohne Wertangabe) behandelt werden soll.

Im Vergleich zu den Vorschriften des HGB über die Aufbewahrungspflicht, nach denen der Kaufmann seine Handelsbücher bis zum Ablauf von zehn Jahren, gerechnet vom Tage der Eintragung an, aufbewahren muß (§ 44 HGB), wobei zu den Handelsbüchern auch Geschäftsbriefe, Inventar und Bilanzen zu rechnen sind, zieht der § 162 AO den Kreis der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen noch entschieden weiter. Nach § 162 Abs. 8 AO fallen neben den kaufmännischen Büchern und Aufzeichnungen sämtliche Unterlagen unter obige Frist, soweit sie irgendwie für die Besteuerung wichtig sind, wie z.B. vorläufige Belege. Dabei beginnt die Frist nach dem Steuerrecht erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die letzte Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen erfolgte bzw. die sonstigen Unterlagen angefertigt wurden. Die Finanzverwaltung stellt dabei im Hinblick auf die Inventuraufzeichnungen allgemein die Forderung auf, daß unter diese Vorschrift auch die sogenannten Uraufzeichnungen, Vorzählungslisten, Schmierzettel usw. fallen. Wenn auch der Fiskus in vielen Fällen auf dieser Forderung besteht, so muß dennoch herausgestellt werden, daß eine derartige Auffassung sich nicht mehr mit der kaufmännischen Praxis vereinen läßt, da die restlose Erfüllung dieser Forderung für zahlreiche Kaufleute unzumutbar wäre. Man denke hier nur an einen Mittel- oder Großbetrieb, welcher bei bestem Willen meistens durch die räumlichen Verhältnisse nicht in der Lage ist, derartige Mengen von Unterlagen ordnungsmäßig und auffindbar in der Registratur abzulegen und eine so lange Zeit aufzubewahren. Letzten Endes bildet doch in der Praxis die Inventurzusammenstellung, also die Reinschrift der Urlisten usw. die wesentliche Unterlage für die Bilanzerstellung. Diese Reinschrift ist eine übersichtliche und systematische Zusammenstellung der aufgenommenen

Warenvorräte, welche bei der effektiven Bestandsaufnahme auf Schmierbögen, Vorzählungslisten usw. handschriftlich erfaßt wurden. Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Reinschrift hängt natürlich von der gewissenhaften und genauen Übertragung der aufgenommenen Mengen ab. Wenn auch die Uraufnahmelisten ein Beweismaterial für die Reinschrift darstellen können, so spricht doch die Vermutung und vor allem das Interesse des Kaufmanns selbst dafür, daß größter Wert auf die Vollständigkeit und Genauigkeit der Übertragung der tatsächlichen Aufnahmemengen auf die Inventursammellisten gelegt wird. Somit erscheint es als nicht unbedingt notwendig, daß die Uraufnahmelisten, Schmierbögen usw. nach der ordentlichen Übertragung in die Inventurreinschrift noch zehn Jahre als zusätzlicher Ballast aufbewahrt werden. Hinzu kommt, daß die eine Inventur leitende oder selbst durchführende Person grundsätzlich für die Ordnungsmäßigkeit und restlose Erfassung aller Vorräte verantwortlich zeichnet, daneben aber in der Regel auch die weiteren an der Aufnahme beteiligten Personen namentlich erfaßt und deren Einzelaufzeichnungen durch Unterschrift bestätigt werden. Dadurch verlieren die Uraufzeichnungen offensichtlich an Bedeutung und es kann dem Steuerpflichtigen nicht ohne zwingende Gründe als ein Verstoß gegen die steuerlichen Vorschriften angerechnet werden, wenn er die für ihn durch die richtige und vollständige Übertragung auf Sammelisten wertlosen Unterlagen vernichtet. Schon 1933 erklärte der RFH (RFH vom 5.7.1933, RStBl.1933 S.763), was durch den BFH am 6.12.1955 (BStBl.1956 S.82) bestätigt wurde, daß die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch das Nichtvorhandensein der Inventuroriginalunterlagen (Uraufzeichnungen) bei Vorliegen der Inventurreinschriften noch nicht verloren gehe. Erst dann könne einer Buchführung die Ordnungsmäßigkeit abgesprochen werden, wenn sich aus dem Inventurverzeichnis Mangel in bezug auf die darin angegebenen Mengen und Werte herleiten lassen. Ferner ist eine Buchführung nicht mehr ordnungsmäßig, wenn Wirtschaftsgüter in der Inventurreinschrift zu einzelnen Gruppen zusammengefaßt werden und durch das Fehlen der Originalunterlagen

kein einwandfreies Bild über die aufgenommenen Warenvorräte mehr geschaffen werden kann bzw. die Ordnungsmäßigkeit der Bestandsaufnahme nicht mehr nachprüfbar ist (vergl. dazu RFH vom 10.8.1938, RStBl.1938, S.888).

Sollten durch irgendwelche Umstände früher ordnungsgemäß erstellte Inventurlisten verloren, vernichtet oder abhandengekommen sein, so fehlt nach steuerlichen Grundsätzen zunächst einer kaufmännischen Buchführung die Ordnungsmäßigkeit. Trotzdem kann in einem solchen Falle nicht ohne weiteres die gesamte Buchführung verworfen werden, denn nicht nur die unmittelbar für die Buchung verwendeten Belege, sondern auch andere Unterlagen können in manchen Fällen als Hilfsnachweis für eine ordnungsmäßige Buchführung genügen. Sind z.B. die Buchungsbelege, Bestandsaufnahmelisten oder sonstige Unterlagen von einem entsprechenden sachverständigen Dritten, wie z.B. einem Wirtschaftsprüfer, einer Treuhandgesellschaft, einem Steuerberater, einem Bücherrevisor usw. oder gar von Angestellten der Finanzverwaltung selbst (Betriebsprüfer, Sonderprüfer, Veranlagungsbeamte) auf ihre Ordnungsmäßigkeit bereits einmal kontrolliert und der steuerlichen Veranlagung zugrunde gelegt worden, so spricht trotz der nicht vorhandenen Buchungsunterlagen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit ganz offensichtlich für den Steuerpflichtigen. Es kann somit gesagt werden, daß nicht sofort und ohne nähere Untersuchung der einzelnen Tatbestände von Seiten der Finanzverwaltung die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung deshalb aberkannt werden kann, weil z.B. die Unterlagen für die Bestandsaufnahme, welche einst ordnungsmäßig aufgezeichnet und zusammengestellt waren, aus irgendwelchen Gründen zu Verlust gingen.

Wenn auch grundsätzlich die Warenvorräte zum Bilanzstichtag in ihrer Gesamtheit körperlich aufgenommen werden sollen, erkennt die Finanzverwaltung die zweifellos rationellere Art der Inventur, nämlich die sogenannte "permanente Inventur" unter gewissen Voraussetzungen auch an. Nach Abschnitt 30 EStR 1955 bedarf es nämlich einer körperlichen Bestandsaufnahme nicht, wenn der Steuerpflichtige

Lagerbücher oder Lagerkarteien führt und wenigstens einmal im Geschäftsjahr die Bestände laut Lagerkartei mit den durch körperliche Aufnahme ermittelten Vorräten abstimmt. Dabei müssen die Lagerbücher sämtliche Zu- und Abgänge, Retouren usw. nach Tag, Art und Menge belegmäßig nachweisbar enthalten. Der große Vorteil dieser von zahlreichen Unternehmen angewandten Inventur-Methode liegt vor allem darin, daß die Abstimmung zwischen Kartei- und effektivem Bestand für die einzelnen Artikel über das ganze Geschäftsjahr verteilt werden kann. Ferner gewährt eine exakt geführte Lagerbuchführung noch andere Vorteile, wie z.B. rasche Dispositionsmöglichkeit, laufende Erfassung und Aufdeckung von Verlusten durch Schwund, Veralterung, Diebstahl usw., über welche an anderer Stelle ausführlicher gesprochen wird. Die Finanzverwaltung fordert bei der Anwendung der "permanenten Inventur-Methode", d.h. der Überprüfung der Karteibestände durch die körperliche Aufnahme, besonders genaue und von dem Aufnehmenden unterschriebene Aufzeichnungen, aus denen der Zeitpunkt und das Ergebnis der Abstimmung klar hervorgehen müssen. Wenn auch die Verwendung von Lagerbüchern oder Lagerkarteien in der Praxis fast bei jedem auf Ordnung und Genauigkeit und betrieblichen Erkenntnissen bedachten Betrieb anzufinden ist, so besteht jedoch gesetzlich keine Pflicht zur Führung derselben. Sind dagegen derartige Einrichtungen vorhanden, so kann die Finanzverwaltung bei etwaigen Betriebs- oder sonstigen Prüfungen auf diese zurückgreifen. Da das Nichtvorhandensein von Lagerbüchern oder -karteien auf keinen Fall als Mangel einer Buchführung angesehen werden kann, darf die Steuerbehörde nicht verlangen, für steuerliche Zwecke derartige Einrichtungen zu schaffen. Es hängt vielmehr allein von der Einstellung des Unternehmers ab, ob er aus Gründen, welche innerhalb des Betriebes liegen, derartige Hilfsbücher anlegen und führen will.

c) Die Inventur im Kraftfahrzeughandel.

aa) Zweckmäßigster Zeitpunkt für die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahme.

Wie in den vorhergehenden Abschnitten ausgeführt, hat der Unternehmer einmal im Geschäftsjahr seine Warenvorräte körperlich aufzunehmen. Je nach der Gepflogenheit der einzelnen Branchen wird diese körperliche Aufnahme zu einem bestimmten Zeitpunkt während des Geschäftsjahres durchgeführt. Der Kaufmann ist dabei aus verschiedenen Gründen daran interessiert, durch die Inventur wenig Zeit zu verlieren und den normalen Geschäftslauf durch diese Tätigkeit nicht wesentlich zu stören. Aus diesem Grund wählt er als zweckmäßigsten Zeitpunkt die ruhigste Zeit. Der Kraftfahrzeughandel, welcher als einer der saisonabhängigsten Wirtschaftszweige betrachtet werden muß, wird deshalb für diesen Zweck die für den Kraftfahrzeug- und Ersatzteileverkauf schlechtesten Monate auswählen. Aus Gründen der Witterung, der relativ hohen "Zwangsausgaben" für das Weihnachtsfest, der Erwartungen des neuen Jahres, der psychologischen Müdigkeit usw. ist es unzweifelhaft, daß der Monat Dezember als der ruhigste Geschäftsmonat in der Kraftfahrzeugbranche gilt. Wenn auch zum Jahresende die Bestände an Neu-, Gebraucht- und Agenturfahrzeugen, Ersatzteilen und sonstigen Umlaufsgütern durch die vom Herstellerwerk oder dem Großhändler vorgeschriebenen Abnahmeverpflichtungen meist ziemlich in die Höhe steigen und dadurch die körperliche Aufnahme der Vorräte nicht unwesentlich erschweren, so nimmt doch der Kraftfahrzeughändler diesen arbeits- und zeitmäßigen Nachteil in Kauf, weil er dadurch den während der Frühjahrs-, Sommer- und Herbstmonate flüssigen Geschäftsgang nicht zu unterbrechen braucht. Daneben bringt das Ende des Kalenderjahres, das normalerweise fast immer mit dem Geschäftsjahr übereinstimmt, für den Kraftfahrzeugbetrieb, wie auch für alle anderen Unternehmen, die obligatorischen Abschlußarbeiten mit sich, zu denen in der Regel auch die Bestandsaufnahme gehört. Auch rein psychologische Gründe sprechen für die

körperliche Inventur am Jahresende; so z.B. der Einfluß der zu erwartenden Abschlußarbeiten auf die Genauigkeit und Verantwortlichkeit der beteiligten Personen, das stark erwachende Interesse am Geschäftsergebnis, eine vielleicht in Aussicht gestellte Abschluß- oder Inventurprämie usw. Auch der Betriebsinhaber selbst drängt gerade in dieser Zeit auf eine besondere Genauigkeit, da er selbst an dem zu erwartenden Jahresabschluß äußerst interessiert ist. All diese Gründe und noch viele mehr sprechen daher für die Wahl des Jahresendes als Zeitpunkt der Durchführung der körperlichen Inventur. An Hand eigener Untersuchungen des Verfassers einer weit gestreuten Reihe von Kraftfahrzeughandelsbetrieben wurde festgestellt, daß sich von insgesamt 65 Betrieben, welche über einen Ersatzteilebestand zwischen rund DM 500.- und DM 300.000.- verfügen und teilweise Lagerbücher oder -karteien führen, mehr als 60 Betriebe dazu entschließen, in der Zeit vom 20. bis 31. Dezember die körperliche Inventur durchzuführen. Besonders interessant ist dabei, daß einige größere Kraftfahrzeughändler (über rund DM 50.000.- Ersatzteilebestände) trotz Vorhandensein einer einwandfreien, gut organisierten und jederzeit auf dem Laufenden befindlichen Lagerkartei dennoch aus internen Gründen Wert darauf legen, daß die gesamten Lagerbestände zum Jahresende körperlich aufgenommen werden.

bb) Vorbereitungen und Vorarbeiten für die Bestandsaufnahme

Der Erfolg und die Wirksamkeit jeder Arbeitsleistung ist um so größer, je besser die Vorbereitungen zu deren Durchführung sind. Dieser Grundsatz gilt besonders für die körperliche Bestandsaufnahme, da hier das gesteckte Ziel, nämlich eine reibungslose, genaue und geringen Aufwand an Zeit und Geld erfordernde Inventur durchzuführen, um so schneller und billiger zu erreichen ist, je früher und umfassender die entsprechenden Vorbereitungen getroffen werden. An erster Stelle steht dabei ohne Zweifel die Schaffung von Ordnung im Ersatzteilelager selbst. Es bedarf keiner weiteren Hinweise, daß die Lagerplätze der einzel-

nen Ersatzteile mühelos und ungefährlich zugänglich sein müssen, aufzunehmende Gegenstände nicht wahllos herumliegen oder sperrige Güter nicht an den Eingängen lagern dürfen. Schon frühzeitig müssen durch entsprechendes Hilfspersonal (Hilfsarbeiter, Lehrlinge usw.) die einzelnen Lagerplätze nach und nach aufgeräumt, vom vorhandenen Schmutz und Staub befreit (besonders bei Speicher- und Kellerlagerplätzen) und von anderen Lagerstellen getrennt werden. Eine weitere wichtige Vorarbeit, die jedoch schon eine gewisse Genauigkeit erfordert und deshalb am besten unter Aufsicht eines Lageristen erfolgen soll, ist die Ordnung der Warenvorräte nach gewissen Gruppeneinteilungen. Wie später noch genauer dargelegt wird, erweist sich diese Gruppeneinteilung aus folgendem Grunde als vorteilhaft: Jedes Kraftfahrzeugherstellerwerk ist im Laufe der letzten Jahrzehnte dazu übergegangen, die einzelnen Teile, aus welchen sich ein Kraftfahrzeug zusammensetzt, sei es nun ein Kotflügel, ein Karosseriedach, ein Teilmotor, eine Achse, ein Kugellager, eine Spezialschraube usw., die für und zur Instandsetzung, Instandhaltung, Verschönerung, Sonderausstattung usw. erforderlich sind, nach einem bestimmten Nummern- bzw. Gruppensystem einzuteilen. Dabei erfolgt die Einteilung, ähnlich wie beim Kontenrahmen, nach strengen Hauptgruppen. Während so die Einzelteile eines Motors eine geschlossene Nummerngruppe bilden, werden die des Fahrgestells, der Karosserie, der Elektroanlage usw. in anderen Hauptgruppen zusammengefaßt. Aus diesem Grunde wurden auch von den Herstellerwerken eigene Regale und Fächer entwickelt und gefertigt, welche ganz den Lagerungsbedürfnissen der einzelnen Ersatzteilegruppen entsprechen. Derartige Regale, die so konstruiert sind, daß sie als sogenannte Auf- und Anbauregale mannigfaltige Kombinationsmöglichkeiten bieten, gewährleisten sowohl für die kleine Reparaturwerkstatt als auch für den größten Händlerbetrieb die beste Lagermöglichkeit der Ersatzteile. Durch die oben angedeutete Gruppeneinteilung der Ersatzteile vor der körperlichen Aufnahme wird nun zwangsläufig der Prüfer veranlaßt, bei dieser Gelegenheit auch darauf

zu achten, ob die räumliche bzw. gruppenmäßige Aufteilung der Bestände noch den praktischen Erfordernissen entspricht oder ob es empfehlenswert erscheint, weitere Lagermöglichkeiten in Form von neuen Regalen oder Fächern zu schaffen. Aus diesem Grunde kann auch auf diesem Gebiet die Inventur vorbereitet werden. Es erweist sich dabei in der Praxis immer von großem Vorteil, wenn man sich möglichst frühzeitig entscheidet, nach welchen Gesichtspunkten die auf Lager liegenden Ersatzteile eingeteilt werden sollen. Wenn auch grundsätzlich die Herstellerwerke das von ihnen entwickelte Nummernsystem angewendet haben wollen, so erweisen sich auch andere Einteilungen im Einzelfall von Vorteil, so z.B. nach den gewährten Rabattsätzen, nach der Größe der Einzelteile, nach der Gängigkeit usw. Ist man sich über die zu treffende Einteilung im klaren, was allerdings nicht vor der körperlichen Aufnahme sondern schon während des laufenden Geschäftsjahres grundsätzlich für eine Reihe von Jahren entschieden werden soll, so muß die Beschilderung mit Angabe der Gruppennummer bei jedem einzelnen Lagerfach, Lagerregal und sonstigem Lagerort durchgeführt bzw. überprüft werden. Schon bei dieser Gelegenheit ist es zu empfehlen, etwa festgestellte beschädigte, angerostete oder sonstwie mit Mängeln behaftete Ersatzteile sofort aus den Fächern, Regalen oder Behältern zu entnehmen und einen eigenen Lagerplatz dafür zu schaffen. Dies empfiehlt sich deshalb, weil dadurch die als nicht mehr vollwertig zu betrachtenden Gegenstände von vornherein getrennt gelagert sind und in eigenen Inventurlisten erfaßt werden können.

Sind diese Vorarbeiten beendet, so kann das Lagerpersonal bereits mit dem Ausschreiben von Zählkarten oder Zähllisten beginnen. In der Praxis hat sich, besonders bei größeren Warenbeständen (über ca. DM 5.000.-) die Aufnahme mittels Zählkarten bestens bewährt. Normalerweise besteht eine solche Zählkarte aus einem Original und einem Durchschlag, wobei die Zweitschrift durch eine Perforierung vom Original abgetrennt werden kann. Durch die besondere Karbonierung der Rückseite der Erstschrift bedarf es kei-

ner Einlage von Kohlepapier, wenn die konstanten Daten eingetragen werden. Seitlich enthalten beide Exemplare je einen Abriß, welcher beim Original mit "1. Zählung" und beim Durchschlag mit "2. Zählung" beschriftet ist. Eine solche Zählkarte soll in der Regel im Ausmaß nicht zu groß aber auch nicht zu klein sein. Sie soll keinesfalls größer als das kleinste Lagerfach sein, da sie sonst unhandlich und leicht beschädigt wird. Je nach den Anforderungen des Unternehmers an ihren Aussagewert kann sie mehr oder weniger zahlreiche Spalten für die erwünschten Eintragungen besitzen. Auf jeden Fall muß genügend Raum für die Angabe der Art-Bezeichnung (meist mit der Gruppennummer gekoppelt), der Menge, des Preises (bei der Eintragung des Verkaufslistenpreises auch noch für die entsprechende Rabattgruppe) und Platz für die Unterschrift des Aufnehmenden vorhanden sein.

Zahlreiche Großbetriebe des Kraftfahrzeughandels machen sich seit mehreren Jahren die zweifellos bedeutenden Vorteile des Lochkartensystems auch bei der Ersatzteilebestandsaufnahme zunutze. Wenn auch die Verwendung von Lochkarten im ersten Augenblick mit z.T. sehr viel höheren Kosten verbunden ist, so ist doch zu überlegen, ob die durch die zahlreichen Auswertungsmöglichkeiten gewonnenen Vorteile, die sehr viel größere Exaktheit der Ausrechnungen, die Sauberkeit und Gleichmäßigkeit der Schrift- und Zeichenzeichen und die entschieden raschere Ausrechnung der Menge-mal-Preis-Multiplikationen diese Methode im Vergleich zu der herkömmlichen Art der Erstellung von Inventurlisten letzten Endes doch nicht rentabler machen. Während bei der oben beschriebenen Zählkarte der Aussagewert durch die Größe der Zählkarte bestimmt wird, wobei noch zu berücksichtigen ist, daß die einzelnen Eintragungsfelder wegen der einwandfreien Lesbarkeit der handschriftlichen Eintragungen nicht zu klein bemessen werden dürfen, sind bei der Lochkarte den Aufzeichnungs- und Eintragungsmöglichkeiten durch das Lochsystem fast keine räumlichen Grenzen gesetzt. Es können dadurch ohne weiteres auch sämtliche für die Bewertung, Statistik, Um-

schlagshäufigkeit, Typenzugehörigkeit, Lagerort usw. erforderlichen Angaben großzügig eingetragen werden.

Die einfachste Form der Bestandsaufnahme von Ersatzteilen geschieht mittels vorgeschriebener oder vorgedruckter Zähllisten. Hier sind die Nachteile im Vergleich zur einfachen Zählkarte oder zur Lochkarte derart offensichtlich, daß diese Form in der Praxis wegen der Vielzahl der Einzelteile nur noch bei kleinen Betrieben anzutreffen ist. Auch eine solche Zählliste muß, wenn sie Verwendung findet, auf jeden Fall die notwendigsten Angaben, so vor allem die Teilebezeichnung, die Teilenummer, die aufgenommene Menge, den Preis und evtl. die Rabattgruppe enthalten. Weitere Aussagewerte können bei ihr jedoch erst nach erfolgter Aufnahme und entsprechender Eintragung herausgearbeitet werden, weil während der körperlichen Zählung wegen der Umständlichkeit des Verfahrens (großes Format der Listen, schlechte Schreibunterlagen, keine systematische Personalein- und -verteilung möglich u.a.) keine Zeit für weitere Eintragungen verbleibt.

Wie oben ausgeführt, können alle drei Formen der Aufzeichnungsmöglichkeit schon vor der körperlichen Aufnahme durch Vorschreiben der Zählkarten oder der Zähllisten oder durch Anstreichen der jeweiligen Kennziffern beim Lochkartenverfahren vorbereitet werden. Weit schneller, genauer und einfacher können diese umfangreichen schriftlichen Vorbereitungen bei Vorhandensein einer ordentlichen Lagerkartei durchgeführt werden. Normalerweise sind bei einer guten Lagerkartei die für die Inventur wichtigen Angaben (Bezeichnung, Ersatzteilenummer, Verkaufslistenpreis, Rabattgruppe) auf jedem einzelnen Karteiblatt enthalten. Es ist also somit nur der Übertrag sämtlicher interessierenden Angaben, wobei natürlich die Menge noch frei bleibt, von den einzelnen Karteiblättern auf die Zählkarten, Lochkarten oder Zähllisten vorzunehmen. Für die eigentliche Inventur bleibt dadurch nur noch die Eintragung der aufgenommenen Menge übrig. Während sich bei der Verwendung von normalen Zählkarten und Zähllisten diese Vorarbeiten jedes Jahr wiederholen und jährlich neu durchzuführen sind, spart

das Lochkartenverfahren diese zeitlich umfangreiche Kleinarbeit. Hier brauchen nur einmal die konstanten Daten vom Lagerkarteiblatt auf eine in Zusammenarbeit von Lochkartenfachleuten und dem Kraftfahrzeughändler entwickelte Lochkarte durch das Lager- oder Karteipersonal mit Hilfe eines besonderen Graphitstiftes übertragen werden. Da die konstanten Angaben Jahr für Jahr gleich bleiben und nur ganz geringe Berichtigungen und Ergänzungen anfallen, werden die einmal angelegten Stammkarten als sogenannte "Mutterkarten" für jede weitere Inventur verwendet. Durch eine Spezialmaschine ist es nämlich in äußerst kurzer Zeit möglich, diese konstanten Daten sofort aus der "Mutterkarte" auf die für die nächste Inventur zur Verwendung kommenden Lochkarten zu übertragen. Es ist daraus klar ersichtlich, daß von einer gewissen Betriebsgröße ab trotz der augenblicklich höheren Kosten die Nutzbarmachung des Lochkartenverfahrens für eine Bestandsaufnahme im Kraftfahrzeughandel bedeutende Zeit- und Aufwandsersparnisse (besonders bei den Folgeinventuren) bringen kann.

Während obige Vorarbeiten und Vorbereitungen auf das ganze Geschäftsjahr verteilt werden können, bedarf es bis zum Tage der tatsächlichen Bestandsaufnahme noch zahlreicher Überlegungen, um die Durchführung der Aufnahme reibungslos zu ermöglichen. Wenn auch im kleinen Handelsbetrieb mit einem relativ geringen Vorrat an Ersatzteilen normalerweise keine allzu große Organisation in bezug auf den Ablauf nötig ist, so hat es sich in der Praxis doch für den Mittel- und Großbetrieb als äußerst vorteilhaft erwiesen, das an der Inventur teilnehmende Personal schon frühzeitig, mindestens jedoch vier Wochen vor dem Aufnahmetag, auszuwählen und diesen Personenkreis über den Sinn und Zweck einer Inventur in groben Umrissen aufzuklären. Durch eine solche Maßnahme wird das Verantwortungsbewußtsein der einzelnen Mitwirkenden meistens bedeutend gesteigert. Weiter ist zu empfehlen, daß ein Inventurleiter, der die Vorbereitungen und die Durchführung derselben zu überwachen hat, bestimmt wird. Aus kontrollmäßigen Gründen soll die Oberaufsicht aber nicht durch den Lagerleiter oder Lageristen ausgeübt

werden. Es hat sich bewährt, wenn für diesen Zweck ein Mitarbeiter der Geschäftsleitung diese Funktion übertragen bekommt. Sind die personellen Fragen einmal geklärt, so stellt man am besten einen schriftlichen "Inventurplan" auf, welcher die näheren Einzelheiten über den Ablauf der Bestandsaufnahme enthält. Neben der begrifflichen Abgrenzung der aufzunehmenden Bestände (wie z.B. Original-Werksteile, Zubehörteile, Fremdleistungen, Lackmaterial, Aggregate, Reifen und Reifenzubehör, Schmierstoffe, Kleinmaterial, Agenturware, Konsignationsware usw.) soll dieser "Inventurplan" auch den genauen Zeitraum, in welchem die Aufnahme zu erfolgen hat, angeben. Ferner ist es ratsam, den Inventurstichtag bzw. den Bilanzstichtag nochmals breit herauszustellen, weil die körperliche Aufnahme selten am letzten Tag des Geschäftsjahres, der mit dem Bilanzstichtag identisch ist, voll und ganz durchgeführt werden kann. Aus diesem Grunde muß das Personal angehalten werden, alle Bewegungen, die zwischen dem ersten Tag der Aufnahme und dem Inventurstichtag sich ergeben (Verkäufe, Neuzugänge, Retouren, sonstige Auslieferungen, interne Entnahmen), lückenlos zu erfassen. Denn der effektive Teilebestand zum Stichtag ergibt sich erst nach entsprechender Hinzu- oder Absetzung obiger zwischenzeitlicher Veränderungen. Durch den Stempelaufdruck "Vor Inventur" bzw. "Nach Inventur" auf die Zu- und Abgangsbelege kann erreicht werden, daß die Zu- und Abgänge der letzten Tage des Geschäftsjahres, die bei der Bestandsaufnahme berücksichtigt wurden, auch in der Lagerkartei und in der Finanzbuchhaltung richtig, d.h. in alter Rechnung, erfaßt bzw. verbucht werden. Weiter soll der "Inventurplan" auch die Art der Vergütung des Inventurpersonals enthalten, was von manchem Teilnehmer als sehr wichtig angesehen wird. Schließlich muß der "Inventurplan" die Einteilung und Verteilung der gesamten Inventurkräfte lückenlos aufzeigen. Wenn auch in mittleren Betrieben meist das Lagerpersonal für die Durchführung der Bestandsaufnahme ausreicht, so bereitet es bei großen Kraftfahrzeughändlern oft Schwierigkeiten, das für die Inventur notwendige Personal zusammenzubekommen. Deshalb muß

sich die Inventurleistung schon frühzeitig mit den einzelnen Abteilungen bzw. dem Personalbüro in Verbindung setzen, um den Bedarf an Zähl-, Schreib- und Übertragungspersonal decken zu können. Ist dieses Problem gelöst, so hat die Aufteilung des gesamten Inventurpersonals auf die einzelnen Lagerplätze, hier wiederum auf die einzelnen Teilgruppen und Untergruppen, bzw. auf die sonstigen Inventurarbeiten zu erfolgen. Aus kontrolltechnischen Gründen kann dabei das Lagerpersonal so eingeteilt werden, daß es keinen unmittelbaren Einfluß auf die mengenmäßige Aufnahme hat.

cc) Durchführung der Bestandsaufnahme.

Die Durchführung der Teileinventur erfolgt durch Zählen, Wiegen und Messen der vorhandenen Bestände. Dabei sind in der Praxis verschiedene Methoden der Erfassung der Teilevorräte entwickelt worden. Am besten hat sich, wie bereits im vorhergehenden Abschnitt hervorgehoben, die Verwendung von Zählkarten in doppelter Ausfertigung oder von Lochkarten bewährt. Aus diesem Grunde soll in diesem Zusammenhang eine kurze Beschreibung der Bestandsaufnahme mit Hilfe von Zählkarten erfolgen.

Es ist von großem Vorteil, wenn bei diesem Verfahren kurz vor der eigentlichen Aufnahmetätigkeit die einzelnen, bereits bis auf die Mengenangabe vorgeschriebenen Zählkarten an den Lagerfächern, Regalen, Gestellen und sonstigen Lagerplätzen, welche die auf der Zählkarte angegebenen Ersatzteile enthalten, angebracht werden. Durch diese relativ geringe Arbeit wird erreicht, daß sofort ersichtlich ist, ob sämtliche Einzelbestände zählkarten- und somit auch karteimäßig erfaßt sind bzw. ob nicht Bestände vorhanden sind, welche kartei- und buchmäßig überhaupt nicht geführt werden. Der Leiter der Inventur kann sich nun vor Beginn der körperlichen Zählung davon überzeugen, ob sämtliche Bestände restlos mit obigen Zählkarten belegt sind. Das zweckmäßigerweise in Zweiergruppen (Zähler und Schreiber) aufgeteilte Personal wird dann darüber aufgeklärt, wie die Zählkarten ausgefüllt und weiter behandelt werden sollen. Das ist deshalb anzuraten, weil sonst während der

Aufnahme laufend Rückfragen gestellt werden und dadurch kostbare Zeit verloren geht. Wichtig ist ferner, daß die Wertangabe der einzelnen Teile während der körperlichen Erfassung untersagt wird, denn um das Zählen, Wiegen und Messen rasch und zügig durchzuführen, soll derjenige, welcher mit diesen oft schon starke Konzentration erforderlichen Arbeiten beschäftigt ist, nicht auch noch mit Rechenaufgaben aufgehalten werden. Unbedingt ist zu empfehlen, es nicht bei einer einmaligen Zählung der Bestände zu belassen, da besonders beim Kraftfahrzeug-Ersatzteilelager mit den oft 10.000 bis 15.000 Einzelartikeln die Genauigkeit und Vollständigkeit einer Inventur stark leiden kann. Wird nun beim Zählkartenverfahren mit der ersten Zählung begonnen, so ist die Stückzahl, das Maß, das Gewicht oder die Literangabe auf der Karte einzusetzen, diese vom ersten Zähler zu unterschreiben, das Original abzutrennen und an eine Zentralstelle (z.B. Inventurleitung) abzugeben, wo sie dann teilenummermäßig abgelegt wird. Die Durchschrift der Originalkarte, welche zwar alle konstanten Angaben enthält, durch die besondere Karbonierung aber die Mengeneintragungen vom ersten Zähler nicht aufzeigt, wird wieder in das Fach bzw. zur Ware zurückgelegt. Anschließend wird von einem anderen Zähler, was durch Auswechseln von Zählgruppen ohne Schwierigkeiten möglich ist, die zweite Zählung vorgenommen. Nach erfolgter Eintragung der Menge wird nun die Durchschrift der Zählkarte, versehen mit der Unterschrift des Aufnehmenden, auch an die Inventurleitung weitergegeben.

Scheint dieses System im Augenblick etwas kompliziert und pedantisch zu sein, so überwiegen doch die damit erzielten Vorteile, nämlich die Gewißheit einer genauen Bestandsaufnahme und der "innere" Wert der durchgeführten Inventur. Sind beide Zählungen durchgeführt, so müssen mehrere Gruppen des freigewordenen Inventurpersonals die bei der Inventurleitung schon während der Aufnahme angesammelten Zählkarten-Originale und Zählkarten-Durchschriften dahingehend überprüfen, ob die Mengenangaben auf beiden Karten übereinstimmen. Stimmt die angegebene Zahl auf beiden über-

ein, so ist dies durch Unterschrift zu bestätigen. Ergibt sich jedoch eine Differenz, so muß die richtige Menge durch eine dritte Zählung festgestellt werden.

dd) Zusammenfassung der Inventuraufzeichnungen und Ermittlung der Anschaffungspreise bzw. Wiederbeschaffungspreise ¹⁾

Im vorigen Abschnitt wurde aufgezeigt, daß sämtliche Zählkarten, bei der Verwendung von Zähllisten sämtliche abgeschlossenen Listen, nach erfolgter erster und zweiter Zählung bei der Inventurleitung schon während der Bestandsaufnahme zusammenlaufen.

Die eingehenden Zählkartenpakete oder Zähllisten, welche nachden verschiedenen Lagerplätzen, Warengruppen oder sonstigen Gesichtspunkten zusammengefaßt sind, werden nun in einen sogenannten "Vollständigkeitsplan", dessen Anfertigung und Verwendung immer zu empfehlen ist, eingetragen. An Hand dieses Planes kann die Inventurleitung jederzeit ansehen, wo Schwierigkeiten bei der Aufnahme entstehen und gegebenenfalls die notwendige Abhilfe schaffen. Ist auch die Prüfung der Mengenangaben zwischen erster und zweiter Zählung durchgeführt, so erfolgt als nächster Schritt die Erstellung der Inventurreinschriften. Dabei ist es von großem Nutzen, wenn für diese Arbeit maschinelle Hilfsmittel, wie z.B. Saldiermaschinen, Multiplikationsmaschinen, Rechenautomaten usw., zur Verfügung stehen. Da die Inventurreinschriften in der Regel mindestens vierfach vorhanden sein sollen (Finanzverwaltung, Geschäftsleitung, Buchhaltung, Lagerleitung), erweist sich die Verwendung von Fakturiermaschinen, also gekoppelten Schreib- und Rechenmaschinen, von größtem Vorteil. Bei der Erstellung dieser Reinschriften soll zweckmäßigerweise so verfahren werden, daß die einzelnen Warenbestandshauptgruppen, wie z.B. die Original-Werksteile, Zubehöerteile, Reifen, Schmier-

1) Wenn im folgenden von "Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen" gesprochen wird, so ist immer derjenige Wert gemeint, der dem Niederstwertprinzip entspricht.

stoffe usw. auf eigenen Listen zusammengefaßt werden. Eine solche Inventursammelliste hat zunächst einmal die genaue Bezeichnung des Lagerortes, der Warenart und die Angabe des Stichtages, zu welchem aufgenommen wurde, und das Aufnahmedatum zu enthalten. Daneben ist sie normalerweise in mehrere Spalten eingeteilt, in die die erforderlichen Eintragungen vorzunehmen sind. Sie wird in jedem Falle Spalten für die genaue Kurzbezeichnung des Gegenstandes, die dazugehörige Teilenummer und die durch die Inventur ermittelte Menge enthalten. Ferner muß aus der Sammelliste die Entwicklung bzw. das Zustandekommen des Inventurwertes ersichtlich sein.

In der Regel sind bereits von den Lieferanten die meisten Artikel in fest umrissene Gruppen eingeteilt, für welche verschiedene auf lange Sicht gleichbleibende Rabattsätze gewährt werden. Es kommt deshalb im Kraftfahrzeughandel selten vor, daß Waren ohne Angabe des Listenverkaufspreises vom Lieferer in Rechnung gestellt werden. Aus diesem Grunde erfolgt in einer Sonderspalte der Inventurliste zunächst die Angabe des normalen Listenverkaufspreises. Je nach Bedarf werden nun weitere Rubriken für die einzelnen Rabattgruppen eingerichtet. Mit Hilfe eines sog. "Rabattwegweisers", der am besten von der Einkaufsabteilung oder dem Lageristen aufgestellt und laufend berichtigt bzw. ergänzt wird, sind, wie früher aufgezeigt, sämtliche Zählkarten bzw. Aufnahmelisten bereits mit dem jeweiligen Rabattgruppensatz versehen. Es können somit die Einzelposten ohne umständliche Mehrarbeit sofort in die dafür vorgeschriebene Spalte auf der Sammelliste, welche mit dem zutreffenden Rabattsatz überschrieben ist, eingetragen werden. Sind sämtliche aufgenommenen Bestände an Hand der Zählkarten oder Aufnahmelisten in die entsprechenden Rabattspalten, die dann pro Einzelposition das Produkt "Listenverkaufspreis mal aufgenommene Menge" enthalten, übertragen, so können durch einfache Aufaddition der einzelnen Spalten und entsprechenden Abzug des in Frage kommenden Rabattsatzes die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise errechnet werden. Aus kontrolltechnischen Gründen empfiehlt

es sich, dabei eine kleine Mehrarbeit in Kauf zu nehmen. Durch die Anfügung einer Spalte "Gesamt" hinter der letzten Rabattgruppenspalte, welche ohne Rücksicht auf die rabattmäßige Aufteilung ebenfalls das Produkt "Verkaufslistenpreis mal aufgenommene Menge" anführt und ebenfalls pro Sammeliste für sich aufzuaddieren ist, kann man sofort die Richtigkeit der einzelnen Multiplikationen und Additionen in waagerechter und senkrechter Reihenfolge überprüfen. Für die Erstellung der Inventur-Gesamtzusammenstellung dürfen verständlicherweise nur abgeschlossene und rechnerisch kontrollierte Sammelisten, die die reinen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise enthalten, verwendet werden. Die Gesamtzusammenstellung enthält im Gegensatz zu den einzelnen Reinschriften, die normalerweise nach Lagerorten oder nach Warengruppen geordnet sind, die Aufteilung der gesamten Teilebestände nach buchhalterischen Gesichtspunkten.

Es erweist sich vor allem im Kraftfahrzeughandel als zweckmäßig, sich bereits vor der Erstellung der Inventurzusammenfassung über die Richtigkeit der Wertbemessung der einzelnen Ersatzteile Gedanken zu machen und nicht einfach die durch obiges Rechenverfahren ermittelten Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise ohne weiteres in die Inventurzusammenstellung und somit in die Buchhaltung und Bilanz zu übernehmen. Wie im folgenden Kapitel ausführlich dargelegt wird, sind im Kraftfahrzeughandel aus verschiedenen Gründen die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise eines Ersatzteiles in den allerwenigsten Fällen mit ihrem echten oder wirklichen Wert identisch. Dieser wird bei der Mehrzahl der Teilebestände immer unter obigen Preisen liegen. Dabei spielt vor allem die Umschlagshäufigkeit, das Alter der Autotypen und -modelle, für welche die Teile auf Lager liegen, die Sortimentierung des gesamten Lagers, der Anfall von Ladenhütern u.a. eine große Rolle. Aus diesem Grunde ist es bei Befolgung der kaufmännischen Sorgfaltspflicht im Kraftfahrzeughandelsbetrieb nicht zu umgehen, daß bereits die Inventursammelisten um weitere Spalten ergänzt werden, in denen

dann ohne rabattmäßige Unterscheidung die für die spätere Bewertung wichtigen Angaben, z.B. Umschlagskoeffizient, Fahrzeugtyp, Fahrzeugmodell, Gängigkeitsgrad usw. eingetragen werden können.

Während sich nun die Inventurleitung mit der Erstellung obiger Inventurzusammenstellung beschäftigt, wobei sie für die Übertragungsarbeit die Originale der Zählkarten oder Aufnahmelisten zur Verfügung hat, kann das Karteipersonal nach der Abstimmung der ersten und zweiten Zählung durch die Kontrollgruppen sofort damit beginnen, an Hand der Zählkarten- oder Listendurchschriften die aufgenommenen Inventurbestände auf die Karteiblätter der einzelnen Artikel zu übertragen. Es ist dabei immer zweckmäßig und erspart manchen Ärger, wenn der Inventurbestand zum Bilanz- oder Aufnahmestichtag nicht unmittelbar unter die letzte laufende Zu- oder Abschreibung gesetzt wird, weil sich im Laufe der Abschlußarbeiten in vielen Fällen noch Berichtigungen der Karteibestände als unumgänglich erweisen. Deshalb sollen grundsätzlich einige Zeilen für derartige Berichtigungen freigelassen werden. Um unnötige Schreibarbeit zu vermeiden, ist es anzuraten, sich für diesen Zweck einen Stempel z.B. mit der Aufschrift "Inventurbestand zum 31.12." anzuschaffen, damit der Bearbeiter nur noch die jeweilige Mengenzahl lt. Zählkarte oder Aufnahmelisten in die Bestandsspalte einzutragen hat.

ee) Die Inventur im kleinen Kraftfahrzeughändlerbetrieb.

Wenn auch die Herstellerwerke ihren Großhändlern, Direkt- händlern und Händlern die Führung einer Ersatzteilekartei nach einem Nummernsystem vorschreiben, so kommt es trotzdem bei kleineren Fabrikatevertretern des öfteren vor, daß wohl ein mehr oder weniger gut sortiertes und übersichtliches, vielleicht sogar nach dem vorgeschriebenen Nummernsystem aufgeteiltes Teilelager vorhanden ist, aber aus z.T. verständlichen Gründen die Anlage und Führung einer Lagerkartei abgelehnt bzw. vernachlässigt wird. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Betriebsinhaber als

Meister tagsüber in der Werkstätte Reparaturen und Instandsetzungen ausführt und abends als "eigener" Autoverkäufer die Neuwagen- und Gebrauchtwageninteressenten aufsucht, während seine Ehefrau die anfallenden Ausgangsrechnungen erstellt, das Kassenbuch führt, die notwendigen Bestellungen für Ersatzteile, Schmierstoffe usw. zusammenstellt und den sonstigen Kunden- und Lieferantenverkehr bearbeitet. Da bei einer kleinen Betriebsgröße die Anstellung eines Lageristen nicht rentabel erscheint bzw. der Lagerist nur nebenbei die Lagerverwaltung ausübt, weil alle vorhandenen Arbeitnehmer möglichst "produktiv" arbeiten müssen, bleibt somit keine Zeit, um eine in den Augen des kleinen Unternehmers "nicht so unbedingt notwendige" Lagerkartei einzurichten und laufend zu führen. Für die reinen Buchhaltungsarbeiten ist dann meistens ein Stundenbuchhalter engagiert, der auch am Jahresschluß mit dem Betriebsinhaber oder dessen Ehefrau, vielleicht mit Unterstützung einiger gewerblicher Lehrlinge, die Inventur durchführen muß. In diesem Falle ist es jedoch äußerst schwierig, eine ordnungsmäßige und zeitlich rasch ablaufende Bestandsaufnahme durchzuführen. Wegen der allgemeinen Zeitnot der Mitwirkenden während des Jahres sind die normalen Vorbereitungsarbeiten nicht möglich. Am Inventurstichtag bleibt dann oft nichts anderes übrig, als mit vom nächsten Schreibwarenhändler schnell beschafften neutralen Inventurlisten die Teilebestandsaufnahme zu beginnen. Die nur mit der Bezeichnung und der Menge aber nicht mit der Preisangabe versehenen Aufnahmelisten werden dann in der Regel später vom Betriebsinhaber selbst durch die Einsetzung der Werte vervollständigt. Nach der Aufaddition werden sie dann vom Buchhalter oder auch erst vom Steuerberater nach buchhalterischen Gesichtspunkten zusammengefaßt und die mit den Anschaffungspreisen bewerteten Bestände auf die einzelnen Bestandskonten gebucht. Da keine Lagerkartei vorhanden ist, kann die Inventur in diesem Falle nicht weiter ausgewertet werden. Dem Betriebsinhaber geht somit ein wichtiges Mittel verloren, mit welchem er sich einen weitaus besseren Überblick über sein Teilelager

verschaffen könnte. Deshalb ist es ihm auch nicht möglich, den wirklichen Wert seiner Vorräte, der von einer Reihe von wesentlichen Faktoren beeinflusst wird, exakt zu ermitteln.

3. Die Bewertung der aufgenommenen Ersatzteile.

a) Inventur und Bewertung.

Wenn auch der Kraftfahrzeughändler an Hand der mengenmäßigen Bestandsaufnahme bereits eine gewisse Übersicht über sein Ersatzteilelager gewinnen und daraus schon wichtige Folgerungen ziehen kann, so hat letzten Endes eine Inventur nur dann Sinn und Zweck, wenn die aufgenommenen Warenvorräte nach erfolgter Aufnahme bewertet werden. Diese Umrechnung von Mengenwerten in Geldwerte muß deshalb geschehen, weil in der Wirtschaft sämtliche Vorgänge ausschließlich in Geldbeträgen ausgedrückt werden. Dies fordern auch die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften, indem sie den Kaufmann verpflichten, die einzelnen Posten des Vermögens und der Schulden wertmäßig anzugeben (§ 39 Abs. 1 HGB). Somit kann eine Warenbestandsaufnahme erst dann als vollkommen und ordnungsmäßig angesehen werden, wenn die ermittelten Mengen entsprechend bewertet wurden. Es besteht aber keine gesetzliche Vorschrift, wann die Bewertung zu erfolgen hat, d.h. ob die Bestände sofort nach oder schon während der Inventur mit Werten zu versehen sind. Zwangsläufig muß sie aber spätestens im Zeitpunkt der Bilanzstellung durchgeführt werden.

Wenn auch keine eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen über die Durchführung einer Inventur vorhanden sind, so befassen sich das Handels- und das Steuerrecht doch sehr eingehend mit der Frage, wie die zum Bilanzstichtag ermittelten Warenvorräte zu bewerten sind. Wurde in dem früheren Abschnitt II ein allgemeiner Überblick über die gesetzlichen Bewertungsvorschriften gegeben, so soll hier nur die Bewertung des Vorratsvermögens, also der Ersatzteile im Kraftfahrzeughandel, ausführlicher behandelt werden.

b) Handelsrechtliche Bestimmungen für die Ersatzteilebewertung

Die Ersatzteile gehören im Kraftfahrzeugbetrieb zum Umlaufvermögen. Die Bewertungsvorschriften des allgemeinen Teils des HGB kennen jedoch bei der Wertbemessung keine Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufgütern. Im § 40 Abs.2 HGB wird vorgeschrieben, daß bei der Aufstellung der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände, also auch Warenvorräte, mit dem Werte anzusetzen sind, der ihnen in dem Zeitpunkt beizumessen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Die Vorschrift differenziert die einzelnen Aktivposten der Bilanz nicht. Sie kennt grundsätzlich auch keinen anderen Wertbegriff als den Zeitwert, sondern überläßt es absichtlich dem Kaufmann, den Wert so anzusetzen, wie er es für richtig und entsprechend seiner Sorgfaltspflicht für genügend hält. Durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird jedoch ein Rahmen abgesteckt, innerhalb dessen sich der Kaufmann bei der Bewertung seines Inventurbestandes bewegen muß. Danach können ohne weiteres durch eine Unterbewertung der Ersatzteile stille Reserven geschaffen werden, wenn der gewählte Ansatz wegen Arglist nicht zum Schaden eines Dritten führt oder willkürlich, wirklichkeitsfremd oder nach allgemeiner kaufmännischer Ansicht unrichtig ist.

Des weiteren stellt § 40 Abs.2 HGB klar heraus, daß als Bewertungsstichtag nicht der Tag der Bilanzaufstellung, sondern der Bilanzstichtag anzusehen ist. Somit bräuchten bei enger Auslegung des Gesetzestextes nach dem Bilanzstichtag eintretende Wertänderungen nicht mehr berücksichtigt werden.

Allgemein schreibt also das HGB vor, daß die Warenbestände wie sämtliche anderen Vermögensgegenstände nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu bewerten sind, wonach der Anschaffungs- oder Herstellungswert die oberste Grenze bildet.

Während das HGB keinen Unterschied zwischen den einzelnen Bilanzposten im Zusammenhang mit deren Wertansatz macht, teilt das Aktienrecht die Aktivseite der Bilanz in die

großen Gruppen der Anlage- und Umlaufgüter auf und schreibt für beide klare und übersichtliche Bewertungsmaßstäbe vor.

Nach § 133 Ziff.3 AktG sind demnach die Bestände an Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel als Bestandteil des Umlaufvermögens höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Sind die Anschaffungskosten höher als der Marktpreis am Abschlußstichtag, so ist höchstens dieser anzusetzen. Der Zeitwert, d.h. der Wert am Abschlußstichtag als solcher, kommt dann in Frage, wenn ein Marktpreis am Abschlußstichtag nicht festzustellen ist und die Anschaffungskosten höher als der Zeitwert sind. Daraus ergibt sich, daß nach dem AktG bei der Bewertung der Ersatzteilbestände das Niederstwertprinzip zwingend vorgeschrieben ist. Dieses Prinzip, welches den Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht als oberstes Gesetz herausstellt, entspricht auch voll und ganz der korrekten kaufmännischen Anschauung. Es wird gerade bei Warenbeständen durch die eindeutige wertmäßige Grenzziehung nach oben erreicht, daß unrealisierte, d.h. noch nicht im Erlös vereinnahmte Gewinne, die bei Warenvorräten durch außerbetriebliche Einflüsse (z.B. Preisschwankungen) häufig eintreten können, nicht ausgewiesen werden. Wenn auch durch die strikte Anwendung des Niederstwertprinzips in der Erfolgsrechnung z.T. keine exakte Erfolgsverteilung auf die einzelnen Abrechnungsabschnitte erzielt werden kann, so legt der Gesetzgeber auf den Schutz der Gläubiger und die Anwendung der kaufmännischen Sorgfaltspflicht mehr Wert als auf die Genauigkeit der betrieblichen Erfolgsrechnung.

Es kann jedoch der Fall eintreten, daß einerseits die Anschaffungskosten eines Gegenstandes nach kaufmännischer Anschauung bei der Bewertung aus Gründen der Vorsicht nicht zu verwenden sind und andererseits ein Marktpreis für diesen Gegenstand nicht festzustellen ist. Hier greift dann das AktG auf den § 40 Abs.2 HGB zurück, indem es den Ansatz des Zeitwertes am Abschlußstichtag verlangt. Nach

Gadow-Heinichen-Schmidt-Schmidt-Weipert ¹⁾ ist bei der Ermittlung dieses Wertes davon auszugehen, daß der Betrieb fortbesteht und keine sofortige Versilberung des Gegenstandes angenommen wird. Andererseits sind dabei subjektive Gesichtspunkte, wie z.B. die gute Rentabilität eines Unternehmens, unberücksichtigt zu lassen. Der Kaufmann ist also bei der Ermittlung des Zeitwertes letzten Endes gezwungen, auf Grund seiner sorgfältigen und vorsichtigen Überlegungen auf dem Schätzwege zu einer richtigen Wertbemessung zu kommen. Es ist selbstverständlich, daß dieser Zeitwert bei Beachtung der kaufmännischen Grundsätze nicht mit dem Verkaufspreis lt. Preisliste, Katalog usw. identisch sein kann. Da die Bewertung in diesem Falle absatzorientiert ist, müssen dabei alle mit dem Vertrieb der Ersatzteile in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, auch wenn sie noch nicht entstanden sind, berücksichtigt werden, so z.B. die Umsatzsteuer, die Verkäuferprovision, die evtl. anfallenden Transportspesen bei Lieferung frei Kundensitz, die anteiligen Lagergemeinkosten, etwaige Risikoabschläge für eine evtl. zu erwartende Unverkäuflichkeit und nicht zuletzt ein entsprechender Gewinnanteil.

Der Wertansatz mit dem Zeitwert bei Ersatzteilen ist nach dem AktG jedoch nur insoweit zulässig, als dadurch die Anschaffungskosten nicht überschritten werden.

Neben der Ermittlung des Zeitwertes unter Berücksichtigung des Absatzmarktes, d.h. durch die Ableitung vom Verkaufspreis her, können auch die Wiederbeschaffungskosten der Ersatzteile für die Wertbemessung verwendet werden. Es spielen dabei also nicht die Verhältnisse am Absatzmarkt sondern die des Beschaffungsmarktes die wesentlichere Rolle.

Abschließend kann somit gesagt werden, daß das Aktienrecht für die Bewertung der Ersatzteilebestände drei Wertmaßstäbe anführt, die klar und eindeutig aus dem Gesetzestext

1) Gadow-Heinichen-Schmidt-Schmidt-Weipert, a.a.O., Anm. 7 zu § 133 AktG.

hervorgehen. Es sind dies die Anschaffungskosten, der Marktpreis und der Zeitwert, wobei letzterer mit den Wiederbeschaffungskosten oder mit den um die zu erwartenden Verkaufskosten verminderten Verkaufspreisen gleichgesetzt werden kann. Außer der zwingend vorgeschriebenen Anwendung des Niederstwertprinzips, welches als Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für sämtliche Kaufleute Geltung hat, läßt sowohl das AktG als auch das HGB die Frage, welcher Wert bei Ausfall der Anschaffungskosten oder des Marktpreises anzusetzen ist, völlig offen. Dies ist vom Gesetzgeber nicht übersehen worden sondern bewußt gewollt. Denn durch die Entwicklungen und laufenden Veränderungen in der Wirtschaft wäre es verfehlt, die sich durch langjährige und erfahrungsreiche Übung herausbildenden Bewertungsgrundsätze durch die strenge Vorschrift fest umrissener Wertbegriffe, die vor langer Zeit voll den damaligen Erfordernissen entsprochen haben, in engen Grenzen zu halten. Das Handelsrecht und das Aktienrecht erreichen durch die eindeutige Begrenzung des Wertansatzes nach oben, nämlich keine höhere Bewertung als zu den Anschaffungskosten bei Warenbeständen, ein von jedem Kaufmann als selbstverständlich angesehenes Ziel, nämlich den Schutz der Gläubiger und sonstiger Dritter. Aus diesem Grunde lassen obige Gesetze dem vorsichtigen und sorgfältigen Kaufmann grundsätzlich die Möglichkeit, die Ersatzteilebestände nach seinem eigenen Ermessen zu bewerten, wenn nur der Gläubigerschutz dadurch gewahrt ist.

c) Steuerrechtliche Bestimmungen für die Ersatzteilebewertung.

Wenn in diesem Abschnitt von steuerlichen Bewertungsvorschriften für Warenvorräte gesprochen wird, so sind wegen der weitaus größten Bedeutung darunter nur die Bestimmungen des EStG zu verstehen.

Dem AktG ähnlich unterteilt auch das EStG die Aktivseite der Bilanz in Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, und in andere Wirtschaftsgüter des Betriebs (u.a. Umlaufvermögen). Die Bewertung der Ersatzteilebestände als Bestandteil des Umlaufvermögens hat nach

§ 6 Abs.1 Ziff.2 EStG wie folgt zu geschehen:

"Andere als die in Ziffer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebes sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedere Teilwert angesetzt werden (Ziffer 1 Satz 3). Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der Bilanzansatz. Es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden ..."

Ausgangswert und zugleich Höchstgrenze bilden für die Bewertung von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel somit wie im Handelsrecht die Anschaffungskosten. Entsprechen diese nicht mehr dem effektiven Wert der Bestände, so ermöglicht das Steuerrecht durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts eine entsprechende Berichtigung des Wertes. Dieser Teilwert, welcher erst nach 1925 durch die steuerliche Rechtsprechung entwickelt und 1934 in das EStG aufgenommen wurde, ist nach der gesetzlichen Definition (§ 6 Abs.1 Ziff.1 EStG) der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Voraussetzung, daß der Betrieb vom Erwerber fortgeführt wird, ansetzen würde. Im Gegensatz zum gemeinen Wert, welcher im BewG eine bedeutende Rolle spielt, ist das wesentliche bei der Teilwertermittlung nicht der Einzelveräußerungspreis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre, sondern der Anteil, mit dem der Warenbestand in dem Gesamtpreis des ganzen Betriebes enthalten ist, wobei die Fortführung des Betriebes durch den Erwerber zur Voraussetzung gemacht wird.

Durch die Schaffung des Teilwertes wollte das Steuerrecht der Wirklichkeit insofern näherkommen, als es annimmt, daß es richtiger ist bei der Bewertung z.B. eines Ersatzteillagers davon auszugehen, daß der Erwerber des gesamten Betriebes für einen bestimmten Bestandteil des Betriebes,

hier Ersatzteilelager, einen bestimmten Preis anzusetzen bereit ist. Dabei spielt die Tatsache, ob dieser "Teilbetriebswert" dem gemeinen Wert entspricht oder unter bzw. über diesem liegt, keine wesentliche Rolle. Wenn auch die Ermittlung der Anschaffungskosten eines Ersatzteiles manchmal nicht einfach ist, z.B. bei wechselnden Einkaufspreisen während des Geschäftsjahres, so lassen sie sich letzten Endes theoretisch doch errechnen. Bei der Bemessung des Teilwerts gibt es jedoch für einen laufenden Betrieb keine völlig einwandfreien Methoden, mit denen er rechnerisch exakt ermittelt werden kann. Die einzige Möglichkeit einer ziemlich genauen Errechnung ergibt sich nur bei stattgefundenen Betriebsverkäufen, weil hier die von Veräußerer und Erwerber für die einzelnen Vermögensposten "ausgehandelten" Preise im Kaufvertrag regelmäßig einzeln angeführt sind. Die Zahl der Betriebsverkäufe ist aber im Vergleich zur Bedeutung des Teilwerts im Zusammenhang mit der Errechnungsmöglichkeit desselben sehr gering. Somit bleibt für seine normale und laufende Ermittlung nur die Schätzung übrig. Während jedoch die Schätzung einer Maschine als einzelnes, großes und genau zu betrachtendes Wirtschaftsgut noch relativ einfach ist, erweist sich die Teilwertbemessung eines Ersatzteilelagers mit ca. 5.000 bis 15.000 Einzelpositionen als weitaus schwieriger. Und gerade hier treten auch fast immer ziemliche Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Unternehmer und der Finanzverwaltung auf. Besonders bei steuerlichen Betriebsprüfungen tritt oft das krasse Mißverhältnis zwischen der Auffassung der Finanzverwaltung und der kaufmännischen Praxis, diese vertreten durch den Steuerpflichtigen, offen zu Tage. Die unterschiedliche Wertbemessung geht manchmal so weit, daß, wie kürzlich bei der Betriebsprüfung eines Kraftfahrzeuggroßhändlers mit einem Teilebestand von über DM 500.000.-, bei der Teilwertschätzung ein und desselben Lagerbestandes der Kaufmann den Teilwert auf rd. 66% und der Betriebsprüfer diesen auf rd. 88% der Anschaffungspreise schätzte. Es bestand somit zwischen beiden Schätzungen eine Differenz von rd. 22%, welche auf keinen Fall als unwesentlich

angesehen werden kann. Man müßte zwangsläufig daraus schließen, daß entweder der Kraftfahrzeughändler oder der Betriebsprüfer keine entsprechenden und gerade bei der Bewertung von Teilebeständen im Kraftfahrzeughandel so notwendigen Branchenkenntnisse besaß. Durch dieses Beispiel soll gezeigt werden, wie schwierig auch in der Praxis die Ermittlung des Teilwerts auf dem Wege der Schätzung ist und zu welchen Ergebnissen die einzelnen Beurteiler kommen können. Wenn auch die Ermittlung dieses Wertes vor allem beim Kraftfahrzeughandel wegen der Vielzahl der Beeinflussungsfaktoren ungemein schwierig ist, so muß es doch möglich sein, unter Beachtung der kaufmännischen Anschauung des Fachmannes und der jahrzehntelangen Erfahrungen in der kaufmännischen Praxis, ein Verfahren zu entwickeln, das die möglichst wirklichkeitsnahe Höhe des Teilwerts von Ersatzteilebeständen angibt.

d) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz beim Umlaufvermögen.

Während die Handelsbilanz als die Bilanz des Kaufmannes im eigentlichen Sinne zu betrachten ist und in früheren Zeiten als allein maßgebliche Bilanz Bedeutung hatte, ist die Steuerbilanz erst im Laufe der vermehrten steuerrechtlichen Vorschriften als eine von der Handelsbilanz abgeleitete Sonderbilanz entstanden. Ihr Zweck ist die übersichtliche Erfassung und Darstellung der Veränderungen des handelsrechtlichen Gewinns auf Grund der Befolgung der steuerlichen Vorschriften, die sich nicht nur im Geschäftsjahr der Vornahme, sondern auch für eine Reihe von Folgejahren auswirken. Wenn auch die meisten Unternehmer der Steuerbilanz weit mehr Bedeutung zumessen als der Handelsbilanz, z.T. überhaupt ihre Bilanzen nur noch nach steuerlichen Gesichtspunkten aufstellen, so darf doch nicht vergessen werden, daß die Steuerbilanz nichts anderes als die für steuerliche Zwecke geänderte oder veränderte Handelsbilanz ist. Es ergibt sich daraus automatisch die Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz.

Dieser Grundsatz gilt nach dem Wortlaut der §§ 4 und 5 EStG zunächst für die Bilanz als Gesamtkomplex. Er wirkt sich jedoch in Wirklichkeit vor allem auf die einzelnen Bilanzpositionen aus, weil grundsätzlich nicht das ganze betriebliche Vermögen sondern jedes einzelne bewertungsfähige Wirtschaftsgut für sich allein zu betrachten ist. Nach Littmann ¹⁾ kann obiger Grundsatz folgendermaßen umschrieben werden:

"Hat der Steuerpflichtige steuerlich ein Wahlrecht, so kann er dieses Wahlrecht nur im Rahmen der Handelsbilanz ausüben, er ist hier an die handelsrechtlichen Werte gebunden, sofern diese steuerrechtlich zulässig sind."

Aus dieser Formulierung ergibt sich, daß der Kraftfahrzeughändler dann, wenn er bei der Bewertung seiner Ersatzteilebestände nach § 6 EStG den niederen Teilwert ansetzt, weil die Anschaffungskosten über dem wirklichen Wert liegen, dies steuerlich nur dann geltend machen kann, wenn er in seiner Handelsbilanz entsprechend verfahren hat. Da der Kaufmann bei der Wertbemessung seiner Bestände nach Handelsrecht das Niederstwertprinzip zu befolgen hat, wird bei dieser Bilanzposition der Maßgeblichkeitsgrundsatz immer erfüllt sein. Voraussetzung ist dabei jedoch, daß die handelsrechtlichen Wertansätze auf Grund der eigenen Erkenntnisse des Unternehmers unter Beachtung der handelsrechtlichen Vorschriften und der Handelsüblichkeit nicht willkürlich und offensichtlich unrichtig sind. Man kann daraus erkennen, daß besonders bei der Bewertung der Ersatzteilebestände im Kraftfahrzeughandel dem Handelsrecht gegenüber dem Steuerrecht eine gewisse Vorrangstellung eingeräumt ist, welche bei anderen Bilanzpositionen nicht so offen zu Tage tritt.

Gerade bei der Warenbewertung bemüht sich das Steuerrecht immer wieder, die vorhandenen Unterschiede zwischen der kaufmännischen und der fiskalischen Anschauung im Wege der Rechtsprechung zu verringern. Dies geht besonders aus dem

1) Littmann, E., a.a.O., S. 59.

BFH-Urteil vom 25.6.1953 (BStBl.1953 S.254) hervor, welches klar und unmißverständlich die große Bedeutung der Verkehrsanschauung in der kaufmännischen Praxis für die steuerliche Rechtsprechung hervorhebt. Der BFH führt dort wörtlich u.a. aus:

"Für die Frage, was man unter Verkehrsanschauung versteht, ist nach der ständigen Rechtsprechung des RFH, der sich der BFH angeschlossen hat, der Standpunkt der beteiligten Wirtschaftskreise maßgeblich, aus der heraus sich die Auffassung des Verkehrs bildet. Diese Auffassung, die im einzelnen Fall festzustellen ist, kann nicht durch bloße Überlegungen eines Finanzgerichts oder einer Verwaltungsbehörde ersetzt werden. Diese Überlegungen können zwar mit der Verkehrsanschauung übereinstimmen, sie sind aber nicht die allein maßgebliche Verkehrsanschauung."

Diese Ausführungen zeigen ganz deutlich, daß bei Fragen, die nur unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung gelöst werden können, es vor allem auf die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise ankommt und nicht, wie in der Praxis so häufig, die Anschauung der Finanzverwaltung, vertreten durch den Betriebsprüfer oder Veranlagungsbeamten, als allein gültig anzusehen ist. Die oben zitierte Anschauung der beteiligten Wirtschaftskreise spielt besonders in der Kraftfahrzeugbranche eine wesentliche Rolle, da wohl kein anderer Wirtschaftszweig einer so schnellen Veränderung unterliegt, wie sie hier der technische Fortschritt und der laufende Mode- und Geschmackswandel verursacht. Ferner kommt hinzu, daß es sich hier um eine relativ junge Branche handelt, die innerhalb einer kurzen Zeit eine ungeheuerere Entwicklung durchmachte. Aus diesen Gründen fällt es der Finanzverwaltung manchmal schwer, bei der Beurteilung von Tatbeständen sich in die schnell und dauernd ändernden und für manchen Außenstehenden oft unverständlichen Situationen hineinzufinden. Doch gerade deshalb muß beim Kraftfahrzeughandel auf die sich in der Praxis im Laufe der Jahre herausgebildete Verkehrsanschauung

und Handelsüblichkeit stärker Rücksicht genommen werden als bei den sozusagen "klassischen" Wirtschaftsgruppen, deren praktische Erfahrung, Verkehrsanschauung und Handelsüblichkeit z.T. schon gesetzlich verarbeitet und niedergelegt sind. Eine ähnliche Entwicklung kann auch bei einem anderen Steuergesetz, nämlich dem UStG, ersehen werden. Hier war von jeher das Mißverhältnis zwischen Gesetzgebung und technischer Entwicklung bei der Behandlung der umsatzsteuerschädlichen und umsatzsteuerunschädlichen Bearbeitung von Kraftfahrzeugen deutlich veranschaulicht. So konnte bis zum 1.1.1957 ein neues Kraftfahrzeug vor der Ablieferung an den Kunden (Verschaffung der Verfügungsmacht) vom Kraftfahrzeughändler nur mit 33 Sondergegenständen ausgestattet werden, um die Steuerbegünstigung von Großhandelslieferungen nicht zu verlieren (steuerunschädliche Bearbeitung). Diese sogenannte "Freiliste" enthielt jedoch Gegenstände, die heute für ein Kraftfahrzeug gar nicht mehr in Frage kommen bzw. als schon längst überholt betrachtet werden müssen, so z.B. Frostschutzscheiben, Kühlerschutzhauben, Reifenhüllen usw. Andererseits waren solche Gegenstände, die ein Autofahrer heute als selbstverständlich betrachtet, wie z.B. eine Klimaanlage oder Heizung, ein Autoradio, Zierblenden usw., in der "Freiliste" überhaupt nicht enthalten. Nach zahlreichen Vorsprachen des Zentralverbandes des Kraftfahrzeughandels und -gewerbes beim Finanzministerium, entschloß sich nach Jahren die Steuergesetzgebung ¹⁾ unter dem Druck der veränderten Verhältnisse in der Kraftfahrzeugbranche, diese sogenannte "Freiliste" von steuerunschädlichen Einbauegegenständen auf 87 bzw. 100 Einzelpositionen zu erhöhen. Man kann aus diesem Beispiel erkennen, daß der Steuergesetzgeber bemüht ist, sich der kaufmännischen Praxis und den veränderten Situationen anzupassen bzw. in beiderseitiger Zusammenarbeit bei einzelnen Problemen eine beiden Teilen gerecht werdende Lösung herauszuarbeiten, um so der Wirklichkeit

1) 8.Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuer-Gesetz vom 7.2.1957 (BGBl.I 1957 S. 6).

möglichst nahezukommen.

Ein weiteres Beispiel für die Beachtung der kaufmännischen Anschauung im Rahmen der steuerlichen Rechtsprechung gibt auch die Entscheidung des BFH vom 11.2.1955 (BStBl. 1955 S. 165) über die degressive Abschreibung. Nach diesem Urteil wird die Wahl des Abschreibungsverfahrens, welches Verwendung finden soll, grundsätzlich durch betriebswirtschaftliche Erwägungen in Verbindung mit einer in erheblichem Umfang zu berücksichtigenden Tatsachenwürdigung bestimmt. Ferner sei es nicht zu beanstanden, wenn die kaufmännische Vorsicht bei der Höhe der Abschreibungen, welche primär durch betriebswirtschaftliche Überlegungen bestimmt wird, entsprechende Beachtung findet. Weiter sei es unbedenklich, wenn durch den das gesamte Bilanzierungsrecht beherrschenden Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht stille Reserven in geringem Umfang und in engen Grenzen entstehen. Also auch diese Entscheidung stellt klar heraus, daß die Beachtung von betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen für die steuerliche Rechtsprechung zielweisend ist.

e) Die allgemein üblichen Verfahren zur Wertermittlung von Ersatzteilen.

aa) Das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages von 1933 als Ausgangspunkt.

Wenn in diesem Abschnitt auf die einzelnen im Kraftfahrzeughandel gebräuchlichen Bewertungsverfahren für Ersatzteile eingegangen wird, so soll nochmals darauf hingewiesen werden, daß eine wirklichkeitsnahe und ordnungsmäßige Bewertung der Lagerbestände nur dann durchführbar ist, wenn eine einwandfreie und allumfassende Aufnahme und Aufzeichnung der zu bewertenden Ersatzteile zum Bilanzstichtag stattgefunden hat. Während die handels- und steuerrechtlichen Anforderungen an eine derartige Inventur gesetzlich nicht niedergelegt sind, sondern in diesem Zusammenhang immer auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen wird, enthält sowohl das Handels- wie auch

das Steuerrecht eine Reihe von Wertmaßstäben, die bei der Bewertung der einzelnen Bilanzpositionen zu beachten sind. Beide Gesetzesarten weisen aber nicht näher darauf hin, welche Verfahren und Systeme für eine ordnungsmäßige Wertermittlung bei Warenvorräten anzuwenden sind. Mit dieser Frage beschäftigten sich aber bereits schon 1933 die Sachverständigen und Gutachter zahlreicher Branchen und stellten dazu in dem bereits zitierten großen Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages von 1933, welches auch heute noch als durchaus gültig und zutreffend bezeichnet werden kann, die in der kaufmännischen Praxis des Einzel- und Großhandels üblichen und gebräuchlichen Bewertungsverfahren zusammen. Wörtlich führt das Gutachten über die Bewertung der durch die Bestandsaufnahme ermittelten Waren folgendes aus:

"Eine einheitliche Übung dahin, daß bestimmte Preise in die Inventur eingesetzt werden, besteht nicht. In Betracht kommen in der Hauptsache folgende Systeme:

Aufnahme zum effektiven Einkaufspreis

Aufnahme zum Einkaufspreis mit einem prozentualen Abschlag

Aufnahme zum Verkaufspreis mit einem Kalkulationsabschlag

Aufnahme zum gemeinen Wert

Aufnahme zum Wiederbeschaffungspreis.

Die Werteinsetzungen erfolgen wohl meistens nach dem sogenannten Niedrigstwertprinzip.

Im allgemeinen wird, wenn auch in gewissen Grenzen, eine Mischung der Systeme für zulässig gehalten. Es würde also z.B. den kaufmännischen Gepflogenheiten entsprechen, wenn ein Kaufmann seine Ware mit dem Einkaufspreis einsetzt und die nicht vollwertigen Waren (unkurante Waren und Ladenhüter) mit dem gemeinen Wert bewertet. Große Firmen, besonders solche, die verschiedenartige Waren führen, also vor allem Kaufhäuser und Warenhäuser, wenden auch innerhalb einer Inventur für die verschiedenen Abteilungen verschiedene Wertfest-

setzungsmethoden an; so wird z.B. in der einen Abteilung die Ware zum Verkaufspreise aufgenommen und dann durch Rückrechnung der Einkaufswert oder der gemeine Wert gebildet; in einer anderen Abteilung, und zwar in der Hauptsache in solchen, in denen das einzelne Stück einen größeren Wert darstellt, z.B. in der Konfektion usw., wird dagegen die Ware sofort zum gemeinen Wert abgeschätzt und aufgenommen. In diesen Fällen wird es aber in der Regel für erforderlich gehalten, daß innerhalb der gleichen Warengattung bzw. Abteilung, um das Prinzip der Bilanzkontinuität zu wahren, nicht alljährlich von einer Methode zur anderen gewechselt wird".

Wenn auch die oben dargelegten Ausführungen primär für den Einzelhandel ausgearbeitet wurden, so haben sie, wie weiter aus dem Gutachten zu ersehen ist, auch Gültigkeit für den Großhandel. Es wurde auch hier von den Sachverständigen zunächst festgestellt, daß ebenfalls im Großhandel die Bewertung nicht nach einheitlichen Systemen durchgeführt wird. Genau wie im Einzelhandel ist es auch hier zulässig, die Waren mit dem Einkaufspreis oder, wenn die Umstände es erfordern, mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Ferner verstößt ebenfalls beim Großhandel die Mischung der Bewertungsverfahren, soweit sie mit den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns vereinbar ist, nicht gegen die Verkehrsanschauung.

Im folgenden sollen zunächst die gebräuchlichsten Bewertungssysteme für Ersatzteile im Kraftfahrzeughandel geschildert werden. Der Verfasser ging dabei von dem Ergebnis einer Betriebsuntersuchung von 65 Kraftfahrzeughandelsbetrieben, welche nach verschiedenen Gesichtspunkten durchleuchtet wurden, aus. Bei der Zusammenstellung dieser Untersuchungsreihe wurde großer Wert darauf gelegt, daß dabei nicht nur Betriebe einer einzigen bestimmten Automarke sondern Vertragspartner der bedeutendsten westdeutschen Kraftfahrzeugfabriken erfaßt wurden. Deshalb wurden für die Untersuchung solche Betriebe ausgewählt, die auf Grund

von Händlerverträgen die Erzeugnisse der Adam Opel AG., Rüsselsheim, der Volkswagenwerk GmbH., Wolfsburg, und der Ford-Werke AG., Köln, führen und vertreiben. Wenn auch bei obigen Fabrikaten der einzelne Händler dem Herstellerwerk gegenüber umfangreiche und im Händlervertrag genau umrissene Pflichten zu erfüllen hat, so verliert er durch die enge vertragliche Bindung keinesfalls seine juristische und allgemeine wirtschaftliche Selbständigkeit. Keineswegs wird durch die sehr enge vertragliche Bindung die freie Unternehmerinitiative wesentlich eingeschränkt. Das geht auch daraus hervor, daß der Vertragshändler grundsätzlich das gesamte Risiko seiner betriebswirtschaftlichen Funktion selbst zu tragen hat. Er kann deshalb frei über sein Betriebsvermögen verfügen, schließt sämtliche Geschäfte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ab, disponiert selbst über die zu tätigenden Einkäufe (nicht aber über die Bestände!), hat zu entscheiden, um welche Ersatzteilearten und -typen das Lager zu ergänzen ist und ist zum Teil (so z.B. bei den Zubehörteilen, Schmierstoffen, Reifen usw.) frei in der Wahl der Lieferanten. Andererseits ist ihm vom Herstellerwerk in Form von "Empfehlungen" vorgeschrieben, über welchen Mindestbestand er auf Grund seiner Betriebsgröße, seinem Standort, der Zahl seiner Mechaniker oder der in seinem Händlergebiet gefahrenen Neuwagen wenigstens bei den Original-Werksteilen jederzeit zu verfügen hat. Doch liegt es wieder im Ermessen des Händlers, wenn er es für richtig hält, diesen Mindestbestand aus irgendwelchen Gründen zu überschreiten. Aus dieser kurzen Schilderung der Stellung des Vertragshändlers gegenüber seinem Herstellerwerk ist ersichtlich, daß auf dem Ersatzteilesektor der kaufmännischen Überlegung und dem Ermessen des einzelnen Unternehmers keine großen Schwierigkeiten in Form von einschneidenden Vorschriften in den Weg gelegt werden. Anders ist es jedoch in der Organisation der Daimler-Benz AG., Stuttgart. Hier erfolgt der Vertrieb der Erzeugnisse durch das Werk oder durch firmeneigene Niederlassungen selbst. In geringen Fällen wird der Verkauf auch von sogenannten

"Vertreterfirmen" vorgenommen, welche als Handelsvertreter im Sinne der §§ 84 ff. HGB zwar selbständige Gewerbetreibende sind, aber als Vermittler nur im fremden Namen und auf fremde Rechnung den Kraftfahrzeughandel betreiben. Aus diesem Grunde wurden derartige Kraftfahrzeugbetriebe nicht in obige Untersuchungsreihe aufgenommen.

bb) Die Besonderheiten des Kraftfahrzeughandels auf Grund der von den Herstellerwerken entwickelten Lager- und Ersatzteileverkaufsorganisation.

Die vom Verfasser durchgeführte Untersuchung zeigte, daß zur Errechnung der Inventurwerte im Kraftfahrzeughandel fast ausschließlich nur ein Verfahren verwendet wird. Rund 70% der untersuchten Betriebe gehen nämlich von den Verkaufspreisen laut Preisliste aus und ermitteln durch den summarischen Abschlag der Rabattsätze die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise, während 25% von der Möglichkeit der Mischung von verschiedenen Systemen Gebrauch machen und 5% sofort pro Einzelteil die reinen Anschaffungspreise ansetzen.

Daraus ist zu sehen, daß das bedeutendste und verbreitetste Verfahren zur Errechnung des Wertes der Ersatzteile vom Verkaufslistenpreis ausgeht. Diese Feststellung ergibt sich aber nicht nur als Ergebnis obiger Untersuchung, sondern ist vor allem durch die von den Herstellerwerken auf Grund jahrzehntelanger Erfahrungen entwickelte Organisation auf dem Ersatzteilesektor bedingt. Um einen besseren Überblick über den Komplex "Ersatzteilewesen" beim Kraftfahrzeughandel zu gewinnen, hält es der Verfasser für angebracht, anschließend die allgemeinen Grundsätze und wesentliche Einzelheiten dieser Organisation darzulegen:

Schon frühzeitig erkannten die Automobilfabriken, daß mit der Übergabe eines Kraftfahrzeuges an den Käufer ihre Verpflichtungen noch nicht restlos erfüllt sind. Denn der Kunde will nicht nur den Gegenstand als solchen erwerben, sondern auch die Gewißheit haben, daß bei später anfallenden Instandhaltungs- oder Reparaturarbeiten ohne großen

Zeitverlust und ohne große räumliche Entfernung dieselben ausgeführt werden können. Wenn die Herstellerwerke anfangs derartige Arbeiten aus vielerlei Gründen noch selbst ausführten, so war der Käufer wegen der häufig beachtlichen Entfernung zwischen Werk und seinem Wohnsitz mit dieser Lösung aus räumlichen, personellen und zeitlichen Gründen nicht ganz einverstanden. Dazu kam noch, daß die Fabriken mit der Zeit gar nicht mehr in der Lage waren, die mit der schnellen Verbreitung des Automobils als Verkehrsmittel zwangsläufig anfallenden Instandhaltungen und Instandsetzungen voll zur Zufriedenheit des Kraftfahrers durchzuführen. Es erwies sich deshalb schon bald als unumgänglich, einzelne Unternehmer, welche entsprechende Räumlichkeiten und grundsätzliche Kenntnisse in dieser Richtung besaßen, für die Übernahme und Durchführung dieser laufenden Kundendienstarbeiten zu gewinnen. Gleichzeitig wurde diesen Fachleuten das Recht zuerkannt, die von der Automobilfabrik hergestellten Erzeugnisse verkaufen zu dürfen. So entstanden langsam die werksgebundenen Kraftfahrzeughändler. Nun mußten diese aber auch mit den notwendigen Ersatzteilen, welche zur Ausführung von normalen Reparaturen erforderlich waren, versorgt werden. Man erkannte relativ schnell, bestärkt durch die inzwischen in den USA gemachten Erfahrungen, daß es sowohl für den Besteller (Kraftfahrzeughändler) als auch für den Lieferanten (Herstellerwerk) bedeutend einfacher und sicherer ist, wenn neben der wörtlichen Bezeichnung eines bestimmten Ersatzteiles noch eine zu keinerlei Auffassungsdifferenzen führende nummernmäßige Bezeichnung beigelegt wird. Um aber die ca. 5.000 bis 6.000 Einzelteile, aus welchen ein Kraftfahrzeug durchschnittlich besteht, in eine gewisse Ordnung zu bringen, entwickelten die Herstellerwerke ein Nummernsystem, durch welches die Teile eines kompletten Kraftfahrzeuges in zehn bis zwanzig Hauptgruppen eingeteilt werden. Durch eine weitere Unterteilung werden diese Hauptgruppen in Untergruppen und diese wiederum in die einzelnen Ersatzteilerarten zerlegt. Zur besseren Veranschaulichung sei in diesem Zusammenhang das Gruppensystem für Ersatzteile eines bedeu-

tenden deutschen Herstellerwerks, welches neben Personenwagen auch Liefer-, Kombi- und Lastwagen produziert, angeführt und mit den nötigen Erläuterungen versehen:

Zunächst wird das Kraftfahrzeug durch die Hauptgruppenbildung in die sämtlichen Funktionsbereiche bzw. Hauptbestandteile zerlegt:

Hauptgruppe 1	Karosserie
" 2	Rahmen
" 3	Vorderradaufhängung
" 4	Hinterradaufhängung
" 5	Bremsen
" 6	Motor und Kupplung
" 7	Getriebe
" 8	Kraftstoff und Auspuffleitung
" 9	Lenkung
" 10	Räder
" 11	Fahrgestell-Blechteile
" 13	Elektrische Ausrüstung und Armaturen
" 14	Sonderausstattung

Durch weitere Aufteilung der einzelnen Hauptgruppen in sogenannte Untergruppen kommt man dann zu den einzelnen Ersatzteilen, wobei noch eine besondere Kennzahl den jeweiligen Fahrzeugtyp und das jeweilige Modell genau bezeichnet.

Die Aufteilung der Hauptgruppe 1 (Karosserie) hat z.B. folgendes Aussehen:

Hauptgruppe 1 (Karosserie)

Untergruppe	o2	Stirnwandteile
"	o4	Windlaufteile
"	o8	Rahmen und Fassung, Windschutzscheibe
"	12) 14)	Armaturentafel
"	16) 18)	Pedal, Fußboden, Abdeckung
"	22	Karosserie-Schloßteile
"	24	Tür

usw.

Es kann somit beim einzelnen Ersatzteil durch dieses übersichtliche System und bei einiger Kenntnis der Haupt- und Untergruppeneinteilung schnell und zuverlässig festgestellt werden, zu welchem Typ und zu welchem Modell ein bestimmtes Ersatzteil gehört bzw. aus welchen Nummernkreisen sich die Ersatzteile der einzelnen Typen und Modelle zusammensetzen müssen. Durch ein Beispiel soll dies nochmals veranschaulicht werden:

Es hat z.B. ein Achsschenkelbolzen, welcher technisch eine Verbindung zwischen Vorderachse, Radaufhängung und Lenkung herstellen soll, für ein bestimmtes Lastkraftwagenmodell die Ersatzteilenummer

3 08 373.

Die Teilenummer setzt sich gemäß dem Aufbau des Nummernsystems wie folgt zusammen:

3 08 373	=	Bolzen für Achsschenkel Typ Modell
3	=	Hauptgruppe: Vorderradaufhängung
08	=	Untergruppe: Achsschenkel und Einzelteile
373	=	Ersatzteil, Typ und Modell:
		Bolzen für Achsschenkel Typ Modell

Neben der nummernmäßigen Aufteilung sämtlicher Ersatzteile faßten die Herstellerwerke die von ihnen produzierten Teile auch in Katalogen zusammen. Diese Kataloge enthalten neben der Teilenummer die genaue offizielle Bezeichnung und z.T. auch die bildliche Darstellung jedes Einzelteiles, wobei in der Regel pro Typ und Modell ein gesonderter Katalog aufgestellt wurde. Meistens gehen aus ihnen auch der Listenverkaufspreis und die jeweilige Rabattgruppe hervor, wenn nicht besondere Preislisten für die einzelnen Ersatzteile herausgegeben werden.

Außer der sachlichen Einteilung der Ersatzteile (Typen, Modelle, Funktionsbereiche usw.), welche für die Bewertung als solche keine Bedeutung hat, nehmen die Herstellerwerke jedoch noch eine weitere Gruppierung vor, die z.T. auch auf obigem Nummernsystem beruht, nämlich die Einteilung sämtlicher Ersatzteile in bestimmte Rabattgruppen. Dies ist dadurch bedingt, daß das Herstellerwerk als alleiniger

Lieferant der Original-Werksteile ihren durch Vertrag gebundenen Händler beim Bezug von Original-Werksteilen nicht einen generellen Rabattsatz einräumt, sondern dieser je nach Art und Verwendungszweck der einzelnen Teile verschieden hoch bemessen ist. Durch den Zusatz "A", "B" und "C" oder "I", "II" und "III" bei jedem Einzelteil wird deshalb zum Ausdruck gebracht, welcher Rabattgruppe dieses Teil angehört, d.h. welcher Rabattsatz beim Bezug vom Herstellerwerk oder vom zuständigen Großhändler gewährt wird. Wegen ihrer Wichtigkeit ist daher die Angabe der Rabattgruppe in den Katalogen, Preislisten und Ersatzteilerechnungen vom Werk oder Großhändler immer enthalten.

Aus obiger Darstellung der grundsätzlichen Organisation des Ersatzteilesektors, welche sich bei den einzelnen Fabriken bzw. Herstellerwerken nur unwesentlich voneinander unterscheidet, und vor allem durch den Aufbau und die zwangsweise Anwendung des Ersatzteilenummernsystems, welches wertmäßig immer nur mit den Listenverkaufspreisen arbeitet, kann ersehen werden, daß im Kraftfahrzeughandel zumindest bei den Original-Werksteilen, in vielen Fällen aber auch bei den sonstigen Gegenständen des Vorratsvermögens, die ganzen Überlegungen und Dispositionen auf den Verkaufspreisen unter Beachtung der jeweilig in Frage kommenden Rabattgruppen basieren. Dies muß sich zwangsläufig auch auf die Auswahl des Verfahrens auswirken, mit welchem der Wert der Ersatzteile ermittelt werden soll.

cc) Die Ermittlung der Anschaffungspreise auf der Basis der Rabattabschläge

aaa) Bei gleichbleibenden Verkaufspreisen.

Nach den Ausführungen im vorigen Abschnitt ist es verständlich, warum bei der Wertermittlung von Ersatzteilen grundsätzlich von den Verkaufspreisen ausgegangen wird. Dies um so mehr, als im Kraftfahrzeughandel grundsätzlich der einzelne Händler oder Großhändler an die vom Herstellerwerk vorgeschriebenen Listenverkaufspreise gebunden ist, welche von den namhaften Automobilfabriken für das gesamte

Bundesgebiet als allein gültig vorgeschrieben sind (Preisbindung der zweiten Hand). Daraus ergibt sich, daß bereits vor der eigentlichen Bewertung, am besten aber schon vor der Bestandsaufnahme, eine Aufstellung der einzelnen Ersatzteile nach den einzelnen Rabattgruppen vorgenommen wird. Wie bereits im Abschnitt über die Inventur ausführlich behandelt, erfolgt nach der durchgeführten Bestandsaufnahme die Angabe des Verkaufspreises auf den Inventurreinschriften in den einzelnen Rabattgruppenspalten, wobei die Grundlage für den Verkaufspreis die am Bilanzstichtag gültige Preisliste darstellt. Die Ermittlung der Anschaffungspreise geschieht dann durch das Absetzen des prozentualen Rabattsatzes von der Gesamtsumme der einzelnen Rabattspalten. Doch nicht in jedem Falle entsprechen diese rechnerisch ermittelten normalen Anschaffungspreise den wirklichen Einkaufswerten, denn häufig gewähren das Herstellerwerk oder der zuständige Großhändler ihren Abnehmern neben dem normalen Händlererrabatt noch einen zusätzlichen Sonderrabatt. Dies ist meistens dann der Fall, wenn der Händler sein Ersatzteilelager so organisiert, vor allem aber so sortiert hat, daß nicht eine Reihe von Einzelteilen, die der Händler zwar benötigt, aber aus gewissen Gründen nicht auf Lager hält, erst bei unmittelbarem Bedarf beim Werk oder Großhändler bestellt und wegen der Dringlichkeit der Beschaffung vielleicht per Express versandt werden müssen. Um dieser für das Werk oder den Großhändler zeitraubenden und umständlichen Abfertigung von Kleinbestellungen aus dem Wege zu gehen, wird dem Händler immer wieder empfohlen, sein Ersatzteilelager so mit den notwendigen Ersatzteilen auszustatten, daß grundsätzlich nur einmal im Monat eine Ergänzung in Form von Nachbestellungen oder Neubestellungen erforderlich ist. Dieses Entgegenkommen des Händlers wird aber nicht unentgeltlich verlangt, sondern durch die Gewährung eines nicht unbeachtlichen Sonderrabattes, der normalerweise für sämtliche Händler in gleicher Höhe bestimmt ist, belohnt. Dieser Sonderrabatt wird aber in den meisten Fällen nicht auf den Verkaufslistenpreis gewährt, sondern hat die Anschaffungs-

preise zum rechenmäßigen Ausgangspunkt. Er ist deshalb erst von den listenmäßigen Anschaffungspreisen abzuziehen. Nun kann es aber durchaus möglich sein, daß innerhalb eines Geschäftsjahres vom Vertragshändler neben den grundsätzlichen monatlichen Bestellungen und Abrechnungen aus irgendwelchen Gründen auch außer der Reihe wichtige und vor allem sofort erforderliche Originalwerksteile benötigt wurden, auf welche obige Vergünstigung nicht gewährt wird. Es müßten daher die zum Bilanzstichtag aufgenommenen Bestände dahingehend untersucht werden, ob nicht evtl. neben den grundsätzlich aus Monatsbestellungen herrührenden Ersatzteilen nicht auch solche aus Einzelbestellungen auf Lager gelegen haben, was bei genauester Betrachtung zwangsläufig zu verschiedenen Werten bzw. zu verschiedenen Anschaffungspreisen innerhalb der Gesamtbestände führen würde. Gegen einen solchen Einwand wäre jedoch zu sagen, daß eine derartige Komplikation in der Praxis nicht entstehen kann, da ein sorgfältiger und sachkundiger Kaufmann normalerweise eine Einzelbestellung nur dann erteilen wird, wenn er das angeforderte Ersatzteil sofort verarbeiten kann und somit im Erlös wieder vergütet bekommt. Aus diesem Grunde ist es fast nicht möglich, daß derartige, zu höheren Anschaffungspreisen eingekaufte Original-Werksteile am Bilanzstichtag auf Lager liegen und daher zu bewerten sind.

Bei der Bewertung der übrigen Gegenstände des Teilelagers im Kraftfahrzeughandel, wie z.B. Zubehörteile, Reifen, Schmierstoffe usw., ist die Anwendung des Verfahrens nach "Verkaufspreisen abzüglich Rabattabschläge" bereits mit einigen Schwierigkeiten verbunden, weil diese meistens nicht von den Herstellerwerken bezogen werden und deshalb auch nicht in ein so straffes und übersichtliches Nummernsystem eingliedert sind, wie es bei den Original-Werksteilen der Fall ist. Hinzu kommt, daß die Herstellerfabriken die einmal durchgeführte Rabattgruppeneinteilung der einzelnen Ersatzteile im großen und ganzen für einen ziemlich langen Zeitraum beibehalten und auch auf eine gewisse Preisstabilität ihrer Werksteile Wert legen, so daß

es kaum zu größeren Schwankungen der Anschaffungspreise innerhalb eines Geschäftsjahres kommen kann. Anders ist es jedoch bei den sogenannten Zubehörteilen, Reifen, Schmierstoffen und sonstigen Waren, die der Kraftfahrzeughändler nicht direkt vom Herstellerwerk bezieht. Hier setzt auch sofort das Werben der verschiedenen Produzenten oder deren Großhändler um die Gunst des Abnehmers ein. Unter Hinweis auf vielerlei Vorteile, vor allem preislicher Art, versuchen sie den einzelnen Kraftfahrzeughändler zu einer mengenmäßig möglichst hohen Abnahme ihrer Artikel zu bewegen. Dies kann sogar so weit führen, daß ein und derselbe Gegenstand von verschiedenen Lieferanten zu verschiedenen Preisen angeboten wird. Eine derartige Unterschiedlichkeit der Angebotspreise bei gleichen Listenverkaufspreisen entsteht in der Regel durch die mehr oder weniger komplizierte Rabattberechnung. Während der eine Lieferant nur einen, aber um so höheren Großhandelsrabatt gewährt, teilt ein anderer diesen in einen geringeren Großhandelsrabatt und in einen sogenannten Sonderrabatt, Kampfrabatt, Einführungsrabatt oder Händlerbonus auf, welcher aber erst nach Abzug des normalen Rabatts vom verbleibenden Restbetrag berechnet wird. Andere Lieferanten reizen den Abnehmer zu größeren Bestellungen, indem sie Staffelrabatte einräumen. Schließlich spielt auch gerade bei Zubehörteilen usw. die gegenseitige Geschäftsbeziehung eine nicht unerhebliche Rolle. So werden in vielen Fällen Zubehörteile, Schmierstoffe, Kleinmaterial u.a. nur im Rahmen von Gegengeschäften eingekauft, weil der Kraftfahrzeughändler seine Bestellungen auf die Lieferanten aufteilt, die zugleich wieder Neuwagen- und Werkstattkunden sind.

Aus all dem Gesagten kann man ersehen, daß es im Gegensatz zu den grundsätzlich nur von den Herstellerwerken bzw. Großhändlern lieferbaren Original-Werksteilen, die in nicht mehr als höchstens fünf unabänderliche Rabattgruppen eingeteilt sind, bei den sonstigen Waren ohne weiteres möglich sein kann, daß diese zur Ermittlung der Anschaffungspreise auf der Grundlage der Verkaufspreise in bedeutend mehr Gruppen aufgeteilt werden müssen. Je nach Lage des Einzel-

fall es kann es durchaus nötig sein, daß deshalb bis zu zwanzig Rabattgruppenspalten zu bilden sind. Da es bei größeren Händlerbetrieben, welche verständlicherweise auch aus anderen Gründen gezwungen sind, eine großzügigere Lagerorganisation einzurichten, ohne weiteres möglich ist, eine derartige Aufteilung in zahlreichere Rabattgruppen schnell und sicher durchzuführen und sich diese Arbeit vor allem aber auch arbeitsmäßig und zeitlich wegen der relativ hohen Bestände lohnt, findet in den meisten Fällen auch bei der Zubehöriteilebewertung das Verfahren "Verkaufspreise ./.. Rabattabschläge = Anschaffungspreis" in exakter Durchführung Anwendung.

Kleinere Kraftfahrzeughändler, bei denen das Teilelager nur mit einem Lageristen, welcher zugleich vielleicht auch noch die Reparaturannahme zu versehen hat, oder etwa mit gar keinem Lageristen besetzt ist, sind meist nicht in der Lage, eine solche detaillierte Aufteilung ihrer sonstigen Warenbestände vorzunehmen, um auch hier das bei den Original-Werksteilen so vorteilhafte Bewertungsverfahren anzuwenden. Allerdings ist aber dabei noch zu berücksichtigen, daß der weniger umfangreiche Betrieb es insofern wieder leichter hat, als er nicht, wie es bei großen Händlerbetrieben in der Regel der Fall ist, mit zahlreichen Zubehör-, Reifen-, Schmierstoff- und sonstigen Lieferanten in Geschäftsbeziehung steht. Wegen seiner bedeutend engeren persönlichen Kontakte mit seinen Geschäftspartnern hat er es nämlich normalerweise mit nur ein oder zwei Lieferanten, welche zumeist noch ortsansässig sind, zu tun. Aus diesem Grunde braucht er nur mit wenigeren Rabattgruppen rechnen als der Großbetrieb und kann zudem bei seinen Lieferanten bei Bedarf die nötige Auskunft über evtl. auftauchende Bewertungsschwierigkeiten einholen. Trotzdem kommt es in der Praxis häufig vor, daß es dem Bewertenden wegen der nicht genauen Trennung der eingekauften Waren nicht mehr möglich ist, die exakten Anschaffungspreise wegen der Vielzahl der Einzelartikel einwandfrei zu ermitteln. In diesem Falle wird dann in der Regel z.B. der gesamte Zubehöriteilebestand als Gesamtheit behandelt und

in der Inventurliste zunächst der sich aus den Verkaufspreislisten der Lieferfirmen feststellbare Verkaufspreis pro Einzelstück angesetzt. Die Ermittlung der Anschaffungspreise erfolgt anschließend durch Abschlag eines durchschnittlichen Rabattsatzes, welcher an Hand der neueren Einkaufsrechnungen einfach und schnell zu errechnen ist. Wenn diese Pauschalierung auch im ersten Augenblick als ein grobes Verfahren angesehen werden muß, so erreicht man damit doch wenigstens die Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungspreise und ist nicht auf mehr oder weniger richtige Schätzungen angewiesen. Nach den vom Verfasser selbst gemachten Erfahrungen bei einer Anzahl von kleineren Kraftfahrzeughändlerbetrieben betrugen die Abweichungen zwischen der genauen Errechnung und dem letzteren Verfahren bei einem Durchschnittsbestand an Zubehöerteilen in Höhe von rund DM 1.000.- bis DM 2.000.- zwischen 3% und 10%. Auch bei kleinlicher Betrachtung kann eine solche Abweichung bei derartig geringen Beständen nicht als wesentlich und ausschlaggebend bezeichnet werden. Hinzu kommt, daß in sämtlichen Fällen die mit dem Durchschnittsrabattsatz errechneten Anschaffungspreise immer unter den wirklichen Anschaffungspreisen lagen, woraus ersichtlich wird, daß auch der kleine Kraftfahrzeughändler gerade bei der Bewertung seiner Lagerbestände sehr vorsichtig vorgeht, indem er in diesem Falle eher eine höhere Durchschnittsspanne zur Werterrechnung verwendet und somit keinesfalls zu Werten kommt, die über den tatsächlichen Anschaffungspreisen liegen. Somit ist bei Anwendung eines solchen Verfahrens auf jeden Fall noch den handelsrechtlichen Vorschriften, die einen Wertansatz über den tatsächlichen Anschaffungskosten verbieten, entsprochen.

bbb) Bei schwankenden Verkaufspreisen.

Es kann aber der Fall eintreten, daß die am Bilanzstichtag gültigen Listenverkaufspreise nicht das ganze Geschäftsjahr über gleichblieben. Fallweise ist es durchaus möglich, daß im Laufe des betreffenden Geschäftsjahres Preiserhöhungen bei den Ersatzteilen eingetreten sind und am Stichtag

Teilebestände auf Lager waren, die noch zu niedrigeren als den am Bilanzstichtag gültigen Preisen angeschafft waren, während die durch die Inventur ermittelten Bestände zunächst mit den höheren Stichtagspreisen in den Listen angesetzt wurden. Durch die konstante Rabattspanne würden dadurch bei Ersatzteilen, die noch vor der Preiserhöhung erworben wurden, Anschaffungspreise ausgewiesen, die der Wirklichkeit nicht entsprechen. Handelsrechtlich verstößt eine derartige Handhabung auch gegen den Grundsatz des Niederstwertprinzips, nach welchem als oberste Wertgrenze immer nur die Anschaffungskosten zu betrachten sind. Es ist daher unumgänglich, die teilweise zu hoch angesetzten Anschaffungspreise zu berichtigen. Es wäre also nötig, jedes einzelne Ersatzteil, welches am Stichtag bestandsmäßig erfaßt wurde, dahingehend zu untersuchen, ob es vor oder nach der Preiserhöhung eingekauft worden war. Eine derartige Überprüfung ist jedoch bei der Vielzahl der Einzelteile kaum durchführbar und stellt für den Kaufmann eine unzumutbare Belastung dar, weil in diesem Falle der erforderliche Aufwand im Verhältnis zum Erfolg als unangemessen hoch zu betrachten ist. Um aber den gesetzlichen Erfordernissen zu entsprechen, muß auf jeden Fall versucht werden, die Auswirkungen einer während des Geschäftsjahres stattgefundenen Preiserhöhung durch ein möglichst einfaches und schnelles aber doch der Wirklichkeit nahekommendes Verfahren zu erfassen und die Anschaffungspreise der in Frage kommenden Teilebestände zu berichtigen. In der Praxis hat sich dabei folgende Methode sehr bewährt, weil sie einerseits mit großer Genauigkeit den tatsächlichen Anschaffungswert der fraglichen Bestände ergibt, andererseits eine evtl. vorhandene Selbstkostenrechnung (buchhalterische Erfassung und Verarbeitung der Anschaffungspreise) durch die verschiedentliche Änderung der Anschaffungspreise nicht unnötig gestört wird. Bei diesem Verfahren ist es zunächst erforderlich, daß sich der Kraftfahrzeughändler mit seinem Lieferanten, also dem Herstellerwerk oder Großhändler, in Verbindung setzt, um den durchschnittlichen Prozentsatz der stattgefundenen Preis-

erhöhung während der Rechnungsperiode zu erfahren. Dieser angegebene Satz kann im Bedarfsfalle an Hand der Einkaufsrechnungen stichprobenweise im eigenen Betrieb nochmals nachgeprüft werden. Nun muß an Hand von umfangreichen Stichproben, ergänzt durch Begutachtungen und Erklärungen des Lagerverwalters, welcher am besten einen genauen Überblick über sein Ersatzteilelager auf Grund der laufenden Beobachtungen und Kenntnis der Materie haben wird, abgeschätzt werden, wie hoch der zu niedrigeren Anschaffungspreisen angeschaffte Anteil des am Bilanzstichtag vorhandenen Ersatzteilebestandes ist. Beträgt z.B. der zu den am Stichtag gültigen Anschaffungspreisen bewertete Inventurbestand rd. DM 5.000.-, die durchschnittliche Preiserhöhung rd. 5% und der zu niedrigeren Anschaffungspreisen angeschaffte Anteil lt. Schätzung, basierend auf einer nicht zu kleinen Anzahl von Stichproben, rd. 50%, so ist folgende Rechnung aufzustellen:

Ursprünglicher Ersatzteilewert	
am Bilanzstichtag	rd. DM 5.000.-
Davon 50% (zu niedrigeren Anschaffungspreisen angeschafft)	rd. DM 2.500.-
Durchschnittliche Preiserhöhung	rd. 5%

Es entspricht also der zu niedrigeren Anschaffungspreisen angeschaffte Anteil (rd. DM 2.500.-) dann 105%, d.h. die wirklichen Anschaffungspreise dieses Anteils betragen nicht rd. DM 2.500.- sondern nur rd. DM 2.380.- bzw. der ursprünglich mit den am Bilanzstichtag gültigen Anschaffungspreisen bewertete Ersatzteilebestand ist um eine Summe von rd. DM 120.- zu kürzen, um die während des Geschäftsjahres aufgetretenen Preiserhöhungen in Höhe von rd. 5% bei der Wertermittlung am Bilanzstichtag entsprechend zu berücksichtigen.

Es kann mit Recht behauptet werden, daß dieses Verfahren noch voll und ganz den gesetzlichen Erfordernissen entspricht. Handelsrechtlich wird dadurch nämlich die Forderung erfüllt, daß der Kaufmann bei der Bewertung von Waren-

beständen höchstens die Anschaffungskosten ansetzt.

Dem Steuerrecht kommt der Kraftfahrzeughändler durch eine solche relativ genaue und wirklichkeitsnahe Ermittlungsmethode sogar insofern entgegen, indem er auf die wesentlich ungenauere Methode des Ansatzes von "durchschnittlichen Einkaufspreisen" verzichtet. Dazu heißt es im BFH-Gutachten vom 25.3.1954 (BStBl. 1954 S. 195) u.a. wörtlich:

"... Der mengenmäßigen Aufnahme der Bestände soll im allgemeinen die Angabe der Anschaffungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes beigelegt sein. Es dürfen hier aber keine unangemessenen Anforderungen gestellt werden. Bei einem großen Warenlager ist es nicht möglich diese Unterlagen in der verhältnismäßig kurzen Zeit, die für die Inventur zur Verfügung steht, zu beschaffen. Es wird deshalb in derartigen besonders gelagerten Fällen genügen, daß die Waren mit dem Gattungsnamen, der Stückzahl und dem durchschnittlichen Einkaufspreis angegeben werden. Aus den gleichen Erwägungen hat es die Rechtsprechung weiterhin zugelassen, daß die Bestandsaufnahme ggf. an Hand der Verkaufszettel vorgenommen wird und ein entsprechender Bruttoabschlag zur Ermittlung des Teilwertes oder des durchschnittlichen Einkaufspreises erfolgt (RFH vom 10.8.1938, RStBl. 1938 S. 888)

Es ist somit denkbar, daß eine Schätzung des Vorratsvermögens vorgenommen wird, ohne daß deshalb die Buchführung gegen die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung verstößt"

Daraus geht hervor, daß die Finanzverwaltung offenbar bereit ist, in besonders gelagerten Fällen, wie es beim Kraftfahrzeughandel auf dem Teilelagersektor mit den äußerst zahlreichen Einzelpositionen der Fall ist, bei der Ermittlung der Anschaffungspreise wesentliche Erleichterungen zu gewähren. Trotzdem ist es im Kraftfahrzeughandel nicht üblich, die Ersatzteilebestände mit durchschnittlichen Anschaffungspreisen anzusetzen. Es wird vielmehr in der Praxis in großem Umfange obiges Verfahren angewendet, wodurch zweifellos eine genauere Ermittlung der richtigen

Anschaffungspreise bei Preiserhöhungen, die im Laufe des Geschäftsjahres eingetreten sind, ermöglicht wird.

Im Gegensatz zu den vorherigen Ausführungen, ist es aber auch durchaus möglich, daß die Ersatzteillieferanten durch erfolgreiche Rationalisierungsmaßnahmen, günstigere Materialbeschaffungsgelegenheiten, sich auswirkende Kostendegressionen und spürbare Umsatzsteigerungen in der Lage sind, ihren Abnehmern günstigere Einkaufspreise bzw. Einkaufskonditionen gewähren können. Derartige Preissenkungen treten jedoch erfahrungsgemäß meistens zum Jahresende oder Jahresbeginn in Kraft. Dabei werden in der Regel vom Lieferanten mit der Mitteilung der Preisänderungen meistens auch neue Verkaufspreislisten herausgegeben, welche auch das genaue Datum der Inkrafttretung enthalten. In diesem Falle werden bei der Ermittlung der Anschaffungspreise für die am Bilanzstichtag vorhandenen Ersatzteilebestände nicht die am Bilanzstichtag noch höheren Verkaufspreise laut alter Preisliste verwendet, aus welchen sich dann die wirklichen Anschaffungspreise ergeben würden, wie sie beim Einkauf der Teile noch gegolten haben. Als vorsichtiger und sorgfältiger Kaufmann setzt der Kraftfahrzeughändler, um nicht historische Werte auszuweisen, nun die sog. "Wiederbeschaffungspreise" ein. Diese Wiederbeschaffungspreise erhält man dadurch, daß bei den einzelnen Ersatzteilen bereits die neuen, also gesenkten Listenverkaufspreise in die entsprechenden Rabattgruppenspalten der Inventursammellisten eingesetzt werden. Durch Abzug des gleichbleibenden Rabattes ergeben sich dann die am Bilanzstichtag zutreffenden Wiederbeschaffungspreise.

Handelsrechtlich entspricht der Wertansatz zu den Wiederbeschaffungspreisen im oben aufgezeigten Falle dem Niederstwertprinzip und wird somit den Bewertungsbestimmungen des HGB und des AktG, nach denen bei Preissenkungen die dadurch bedingten Wertminderungen schon vor ihrer Realisierung auszuweisen sind, gerecht. Steuerrechtlich ist diese Wertfestsetzung ohne weiteres zu vertreten, da der Kaufmann nach dem Wortlaut des EStG an Stelle der Anschaffungs-

kosten den niedrigeren Teilwert ansetzen kann. Es ist dabei jedoch zu beachten, daß im Steuerrecht der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gerade auf dem Gebiet der Bewertung eine große Wichtigkeit besitzt und danach der Kaufmann in der Steuerbilanz den Wert anzusetzen hat, welchen er handelsrechtlich für richtig hält und dementsprechend in der Handelsbilanz ausweist.

ccc) Die Anschaffungsnebenkosten.

Bei der Anwendung des von den Verkaufspreisen ausgehenden Wertermittlungsverfahrens, welches im Kraftfahrzeughandel von der Überwiegenden Mehrzahl der Betriebe als einzige Methode einer rationellen und zumutbaren Errechnung der Anschaffungspreise angesehen und verwendet wird, müssen jedoch, um den gesetzlichen Bestimmungen zu folgen, den reinen Anschaffungspreisen die darauf entfallenden Frachtaufwendungen zugeschlagen werden, um dann die gesetzlich genau formulierten Anschaffungskosten bzw. den Einstandswert zu erhalten. Es wäre jedoch unbillig, wenn der Gesetzgeber verlangen wollte, daß genau die für das einzelne Ersatzteil angefallenen Frachtaufwendungen ermittelt werden müßten. Dies wäre wohl theoretisch durchführbar, aber in der Praxis im Vergleich zum Zeit- und Personalaufwand unkaufmännisch und unzumutbar. Aus diesem Grunde wird die Errechnung der auf den gesamten Ersatzteilebestand zutreffenden Nebenkosten pauschal durchgeführt und die sich dadurch ergebende Summe bei den meisten Betrieben als besonderer Bilanzposten behandelt.

Die Errechnung in der Praxis geht dabei von der wertmäßigen Summe der Eingänge an Ersatzteilen während des Geschäftsjahres aus und verwendet hierzu die bereinigte Soll-Seite der Einkaufskonten. Zu dieser Summe wird die Summe der Eingangsfrachten (Soll-Seite des Kontos "Eingangsfrachten für Ersatzteile" oder bereinigte Soll-Seite des Kontos "Frachtaufwendungen") ins Verhältnis gesetzt. Es ergibt sich somit ein Prozentsatz, der den durchschnittlichen Frachtanteil pro Einzelteil, ausgedrückt in DM, angibt. Von dem aufgenommenen und bisher nur zu Anschaffungs-

preisen bewerteten Bestand an Ersatzteilen wird nun dieser Prozentsatz ausgerechnet und auf diese Weise ein der Wirklichkeit sehr nahe kommender Pauschalwert für die Anschaffungsnebenkosten ermittelt.

Der Verfasser stellte auch in dieser Hinsicht Untersuchungen bei mehreren Groß-, Mittel- und Kleinbetrieben an, die alle in verschiedener Entfernung vom Herstellerwerk bzw. vom zuständigen Großhändler liegen, und kam zu dem Ergebnis, daß der Frachtanteil je nach räumlicher Lage durchschnittlich zwischen rd. 0,3 und 1,5% beträgt.

Zur besseren Verständlichkeit soll ein aus der Praxis gegriffenes Beispiel die Errechnung nochmals deutlich machen:

Der Eingang an Ersatzteilen betrug im Laufe eines Geschäftsjahres	rd. DM 50.000.-
--	-----------------

Die dazugehörigen Eingangsfrachten beliefen sich auf	rd. DM 500.-
(das sind somit 1%)	

Der Bestand an Ersatzteilen beträgt am Bilanzstichtag zu Anschaffungspreisen	rd. DM 12.000.-
---	-----------------

Der durchschnittliche Frachtanteil beträgt somit	rd. DM 120.-
(das sind 1% vom Inventurbestand)	

Bei dem Beispiel wurde aus ganz bestimmten Gründen, die unten noch näher erläutert werden, eine der in der Kraftfahrzeugbranche am häufigsten vorkommende Betriebsgröße (gemessen am Ersatzteilebestand) gewählt. Es soll nämlich damit gezeigt werden, daß die Anschaffungsnebenkosten, im Kraftfahrzeughandel ausschließlich nur die Eingangsfrachten, im Vergleich zu anderen Wirtschaftszweigen außerordentlich gering, ja fast unbedeutend sind. Dies hat seinen besonderen Grund. Es ist nämlich verständlich, daß gerade der mittlere und kleinere Kraftfahrzeughändler darum besorgt ist, die Beschaffung der notwendigen Ersatzteile so billig wie nur möglich zu gestalten. Dieser mittlere oder kleine Händler kann dieses Ziel durch einen be-

sonderen Umstand leichter erreichen als der Großbetrieb. Er ist nämlich in der Lage, seine mehr oder weniger aus persönlichen Bekannten, ortsansässigen Geschäftspartnern oder Stammtischfreunden bestehende Kundschaft mit der Fertigstellung einer Reparatur leicht einmal von einem auf den anderen Tag zu vertrösten. Dadurch wird er in seiner Beschaffungsdisposition freier als der zum großen Teil auf die sogenannte Laufkundschaft angewiesene Großbetrieb. Der Durchschnittshändler richtet es sich daher so ein, daß er seine Ersatzteilebeschaffung mit der Überführung eines vom Werk oder vom zuständigen Großhändler an ihn auszuliefernden neuen Kraftfahrzeuges verbinden kann. Wenn auch dabei Transport- oder Anschaffungsnebenkosten beim neuen Fahrzeug entstehen und auch buchhalterisch in Form von Benzin- aufwand, Reisespesen usw. erfaßt werden, fallen praktisch für den Teiletransport keinerlei Aufwendungen an. Wenn diese Anschauung auch nicht ganz zutreffend ist, da richtigerweise ein entsprechender Anteil davon den Ersatzteilen zuzurechnen wäre, so kann doch im Vergleich zu dem eigentlichen Transportobjekt, nämlich dem neuen Kraftfahrzeug, dieser Anteil als unbedeutend angesehen und somit von einer Aufteilung abgesehen werden. Von seiten der Finanzverwaltung werden nach eigenen Erfahrungen des Verfassers gegen diese Behandlung der Transportaufwendungen grundsätzlich keine Einwendungen erhoben. Ein weiterer Grund für den auffallend niederen Frachtanteil bei Ersatzteilebeständen liegt auch darin, daß zahlreiche Großhändler im Rahmen ihrer Händlerbetreuung mittels einer eigenen Verkaufsorganisation in Gestalt von sog. "Ersatzteile-Verkaufs-Wagen", ähnlich der Duttweiler-Organisation im Lebensmittelhandel in der Schweiz, die Händler in einem festen Turnus laufend aufzusuchen und ihnen die gängigsten und z.T. auch nur selten gebrauchten Ersatzteile auf Grund ihrer im Verkaufswagen mitgeführten gut sortierten Bestände anbieten können. Diese Schnellversorgung der kleineren Betriebe durch den Großhändler auf dem Ersatzteilesektor hat sich in der Praxis bestens bewährt und zieht immer weitere Kreise. Besonders der zum nächsten Lieferanten räumlich ungünstig gelegene

Kraftfahrzeughändler nimmt dabei lieber eine kleine Rabattschmälerung in Kauf, als auf diesen schnellen, zuverlässigen und auch evtl. Sonderwünschen entgegenkommenden Zubringerdienst zu verzichten.

Aus obigen Ausführungen ist somit zu ersehen, warum gerade im Kraftfahrzeughandel für die Bewertung der Ersatzteile die Anschaffungsnebenkosten keine so bedeutende Rolle wie bei manchen anderen Branchen spielen. Werden die anteiligen Frachtaufwendungen dagegen beim Wertansatz der Ersatzteile berücksichtigt, so ist es auf jeden Fall zweckmäßig, diese als bilanzielle Einzelposition zu behandeln, wobei in der Bilanz die Bestände einschließlich der Anschaffungsnebenkosten ausgewiesen werden. Durch diese gesonderte Behandlung wird einerseits eine wesentliche Erleichterung bei der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise pro Einzelteil und des gesamten Bestandes erreicht, andererseits ist die Nachprüfbarkeit der Ermittlung des Wertes der Ersatzteile leichter durchzuführen, als wenn pro Einzelteil der in Frage kommende Frachtanteil schon entsprechend berücksichtigt wurde.

ddd) Die Stellung des Fiskus zu diesem Verfahren.

Das eingehend geschilderte Bewertungsverfahren - Verkaufspreise abzüglich Rabattabschläge - hat sich gerade im Kraftfahrzeughandel, wie bereits betont, als fast alleiniges Verfahren zur Wertermittlung von Kraftfahrzeugteilen durchgesetzt.

Während die kaufmännische Praxis schon vor 1933 diese Methode als zeitsparend, einfach durchführbar und doch sicher im Ergebnis erkannte, konnte sich die Finanzverwaltung erst 1938 durch ein RFH-Urteil (RFH vom 18.8.1938, RStBl. 1938 S. 888) dazu entschließen, "die Bewertung von Waren nach Verkaufspreisen abzüglich Rohgewinnabschläge" unter gewissen Voraussetzungen anzuerkennen. Wörtlich führt der RFH dazu an:

"... Die Bewertung der Waren nach Verkaufspreisen abzüglich der Rohgewinnabschläge ist bedenkenfrei, sofern

die Rohgewinnabschläge zuverlässig, also ohne beachtliche Schätzungsfehler feststehen. Darüber hinaus werden die Verkaufspreise trotz gewisser Schätzungsfehler dort den Ausgangspunkt der Bewertung bilden können, wo es sich um Ware handelt, bei der der Kaufmann nicht das einzelne Stück zu kalkulieren pflegt, da die Verkaufspreise ohne Rücksicht auf Schwankungen im Einkaufspreis marktmäßig im wesentlichen festliegen Es darf von dem Kaufmann kein im Verhältnis zur Bedeutung des Ergebnisses unangemessener Arbeitsaufwand verlangt werden. Im übrigen hat die Bewertung auf der Grundlage der Anschaffungspreise zu erfolgen, gegebenenfalls unter Vornahme von Abschlägen mit Rücksicht auf den niedrigeren Teilwert. Bei beiden Bewertungsverfahren ist es erforderlich, daß die Berechnungsgrundlagen, nämlich die angesetzten Anschaffungs- oder Verkaufspreise sowie die vorgenommenen Abschläge aus der Inventur hervorgehen, da es sonst unmöglich ist, sich auch nur ein ungefähres Bild hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Wareninventur zu machen."

Was den pauschalen Ansatz von Anschaffungsnebenkosten, im Kraftfahrzeughandel vor allem also Frachtaufwendungen, betrifft, so hat bereits 1929 der RFH (RFH vom 11.12.1929, RStBl. 1930, S. 197) dazu wie folgt Stellung genommen:

"Der Anschaffungspreis für Waren kann auch durch Zusatz eines schätzungsweisen Pauschsatzes für Beschaffungskosten zum Fakturenpreis errechnet werden; nur muß regelmäßig so verfahren werden. In dem Pauschsatz dürfen aber Unkosten, die den Verkauf betreffen (Umsatzsteuer, Verkäuferinnenbesoldung, Ladenmiete u.ä.) nicht enthalten sein."

Auf Grund dieser beiden Grundsatzentscheidungen erkennt die Finanzverwaltung diese vom Kraftfahrzeughandel schon seit Jahrzehnten gebräuchliche Form der Ermittlung der Anschaffungspreise auf der Grundlage der am Bilanzstichtag gültigen Verkaufspreise und den Ansatz eines Pauschalbetrages für die Anschaffungsnebenkosten als ordnungs-

gemäß an, wobei allerdings zur Voraussetzung gemacht wird, daß die Verkaufspreise und die vorgenommenen Abschläge klar und eindeutig aus der Inventuraufstellung, d.h. den Inventurreinschriften hervorgehen. Wie die weiter oben erfolgte Schilderung und Beschreibung einer Inventur im Kraftfahrzeughandel zeigten, werden diese Voraussetzungen beim Kraftfahrzeughandel voll erfüllt.

dd) Das Auseinanderklaffen von Anschaffungskosten und "echtem Lagerwert".

Es wäre verfehlt zu behaupten, daß mit der Errechnung der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise und den Anschaffungsnebenkosten im Kraftfahrzeughandel die Bewertung der Ersatzteile als abgeschlossen betrachtet werden kann. Wenn auch oft bei kleinen Betrieben mit dieser Rechenoperation der Komplex "Ersatzteilebewertung" als erledigt betrachtet wird, weil einerseits der Betriebsinhaber zeitlich nicht dazu in der Lage ist, sich intensiver mit der schwierigen Materie der Bewertung zu beschäftigen, andererseits der Buchhalter eben nur Buchhalter im engsten Sinne des Wortes ist und für eine kritische Beurteilung nicht die dazu erforderlichen Voraussetzungen hat, oder gar die Buchführung gefälligkeitshalber von einem persönlichen Bekannten des Händlers erledigt wird und dann zur Erstellung der Jahresbilanz jährlich einmal ein Steuerberater herangezogen wird, der sich verständlicherweise aus verschiedenen Gründen (Branchenstreuung seiner Kunden, Zeitmangel vor Bilanzabgabeterminen, unzureichende Auskünfte durch den Steuerpflichtigen usw.) mit dem gerade in der Kraftfahrzeugbranche so schwierigen Problem der Bewertung nicht ausreichend beschäftigen kann, weil er in vielen Fällen die z.T. verfahrenere Buchführung in mühevoller Kleinarbeit erst einmal "ordnungsmäßig" gestalten muß, so haben die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise, welche durch den Abzug der entsprechenden Rabattabschläge von den Listenverkaufspreisen auf rechnerischem Wege ermittelt wurden, nur noch historischen Wert und entsprechen nur in ganz geringen Fällen der tatsächlichen Wirklichkeit. Die

Gründe hierfür liegen in dem Umstand, daß das Kraftfahrzeug, vor allem der Personenkraftwagen, einen immer größeren Abnehmerkreis gefunden hat, wofür nicht zuletzt die nach dem Kriege eintretende Wirtschaftskonjunktur und damit der allgemein bedeutend erhöhte Lebensstandard der mittleren Einkommensschichten die Anlässe waren. Diese Entwicklung kann auch heute noch nicht als abgeschlossen betrachtet werden. Dazu kommt, daß bis 1950 das Kraftfahrzeug von den einzelnen Käufern hauptsächlich für eine mehr oder weniger umfangreiche gewerbliche oder berufliche Nutzung und nur in selteneren Fällen für eine ausschließliche private Verwendung angeschafft wurde. Dabei waren bis zu diesem Zeitpunkt bei den ganzen Kaufüberlegungen vor allem die technischen Merkmale wie z.B. die Lebensdauer des Motors, die Straßenlage, die Geräumigkeit, die Reparaturanfälligkeit usw. für die Auswahl eines bestimmten Fabrikates entscheidend, während ab 1950 neben diesen Betrachtungen das Kaufinteresse zum wesentlichen Teil auch von der Formgebung, dem allgemeinen Aussehen, dem Komfort, den Farbenzusammenstellungen und den sogenannten "Extras", also den mehr optischen Eindrücken stark beeinflußt wird. Diese Entwicklung machte sich zuerst in den U.S.A. bemerkbar, wo sich die großen Automobilfabriken nach der ziemlichen Erschöpfung der technischen Verbesserungsmöglichkeiten nach dem Kriege nach anderen Kaufanreizen umsehen mußten. Die Folge davon war, daß sich auch in Deutschland die Kraftfahrzeughersteller mit Erscheinen der fast nur auf den optischen Eindruck Wert legenden amerikanischen Modelle mit der Entwicklung von neuen Karosserien beschäftigen mußten, um dem Geschmack und den Forderungen der breiten Käufermasse nachzukommen. Das Ergebnis dieser Entwicklung bestand darin, daß in den Jahren 1950 bis 1953 fast sämtliche deutschen Kraftfahrzeugfabriken, wobei die Volkswagenwerke eine bekannte Ausnahme machten, bedeutende Modelländerungen und z.T. überhaupt vollkommen neue Modelle auf den Markt brachten. Diese, heute bereits schon wieder fast unansehnlichen Modelle wurden in den Folgejahren immer wieder dem neuesten Stand der Technik und der Formgebung

angepaßt bzw. auf Grund der inzwischen gesammelten Erfahrungen nochmals grundlegend umgeändert. Es ergab sich dadurch bei einigen Fabrikaten von selbst, daß innerhalb kurzer Zeit mehrere Typen und Modelle, die sich voneinander durch z.T. auffallende und bedeutende Merkmale unterscheiden, entwickelt und hergestellt wurden. Da andererseits in den vergangenen fünf Jahren die Nachfrage nach Kraftfahrzeugen ihren entscheidenden Aufschwung erlebte, war es nicht schwer, diese Typen und Modelle, obwohl mit einer fast jährlichen Veränderung zu rechnen war, in großem Umfange abzusetzen. Es ist jedoch verständlich, daß die technische Abnutzung dieser älteren Kraftfahrzeuge weitaus geringer ist als der Mode- und Geschmackswandel bzw. das Bedürfnis, immer ein neues Modell zu fahren. Aus diesem Grunde kann es nicht verwunderlich sein, daß auch heute noch eine große Anzahl von Kraftfahrzeugen der Baujahre 1950, 1951, 1952 und 1953 sich im Verkehr befindet.

Während eine derartige Entwicklung im großen und ganzen nicht unerfreulich ist, weil sie doch von einer Steigerung des durchschnittlichen Lebensstandards zeugt, hatte und hat jedoch diese für den Kraftfahrzeughändler bei genauer Betrachtung recht unangenehme Folgen. Er ist nämlich gezwungen, um den Wünschen und Forderungen seiner Kunden gerecht zu werden, sein Ersatzteilelager immer umfangreicher in der Sortierung auszustatten, weil seine Kunden, obwohl sie alle das gleiche Fabrikat fahren, die verschiedensten Typen und Modelle zur Pflege oder Instandsetzung bringen. Neben dem reinen "Geschäftstrieb" spielt dabei aber auch das Herstellerwerk eine gewisse Rolle, indem es den Händler zu dieser Ausweitung im Händlervertrag verpflichtet hat, wonach der Vertragshändler sein Ersatzteilelager so auszustatten hat, daß es den jeweiligen Erfordernissen im Hinblick auf die im Verkehr befindlichen Typen und Modelle umfang- und sortierungsmäßig voll entspricht. Für diesen Zweck werden von den meisten Herstellerwerken auf Grund jahrzehntelanger Erfahrungen, unter Verwendung der Zulassungslisten des einzelnen Händlerbezirks, der Zahl der in den letzten Jahren vom Händler verkauften Neuwagen, der Anzahl

der beschäftigten Mechaniker usw., ganz bestimmte "Soll- oder Mindestbestände" errechnet und deren Lagerhaltung dem einzelnen Händler "anempfohlen". Diese Festsetzung des Mindestbestandes erfolgt deshalb, damit das Herstellerwerk den sich für sein Fabrikat entscheidenden Neuwagenkunden einen einwandfreien Kunden- und Pflegedienst gewährleisten kann, was neben den weiter oben angeführten Gründen für die Fabrikatewahl von größter Bedeutung ist.

Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang erwähnt, daß die Kraftfahrzeug-Großhändler noch bedeutend umfangreichere Auflagen und Verpflichtungen in dieser Hinsicht haben. Sie müssen nämlich nicht nur ersatzteilemäßig in der Lage sein, sämtliche vorkommenden Pflege-, Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten an Kraftfahrzeugen des Vertragsfabrikates auszuführen, was bereits eine großzügige und kostspielige Organisation und Lagerhaltung erfordert, sondern haben in den zahlreichsten Fällen noch die zusätzliche Aufgabe, eine Art Auslieferungslager an Original-Werksteilen auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung und ohne Möglichkeit der Risikoabwälzung zu halten, um den vertraglichen Verpflichtungen der Händlerversorgung mit Original-Werksteilen nachzukommen. Dies ist deshalb erforderlich, weil die Verkaufsorganisation der meisten Automobilfabriken so gestaltet ist, daß der normale Vertragshändler seine Original-Werksteile nicht unmittelbar vom Herstellerwerk sondern über den zuständigen Großhändler zu beziehen hat und nur von diesem den vom Werk vorgeschriebenen Händlerrabatt gewährt bekommt. Eine derartige Organisation (Herstellerwerk - Großhändler - Händler) birgt natürlich gerade für den Großhändler mannigfache Gefahren, weil er praktisch nach zwei Seiten hin verpflichtet ist. Einmal hat er so viele und solche Ersatzteile auf Lager zu halten, die notwendig sind, um sämtlichen Anforderungen der eigenen Reparaturwerkstätte, d.h. sämtliche Kundenwünsche erfüllen zu können. Daneben muß er auf Grund seiner Stellung innerhalb der werksseitigen Verkaufsorganisation jederzeit in der Lage sein, die von den ihm zugeteilten Händlern erteilten Ersatzteilebestel-

lungen rasch und restlos ausliefern zu können. Diese beiden Verpflichtungen können aber nur dann zufriedenstellend erfüllt werden, wenn durch den Umfang und die Sortierung des Ersatzteilelagers eine reibungslose Abwicklung gewährleistet wird.

Die bisher gemachten Ausführungen grundsätzlicher Art über die von den Herstellerwerken in fast allen Fällen aufgezogene Verkaufsorganisation in Verbindung mit den Auflagen der Händler- und Großhändlerverträge, welche ebenfalls bei den einzelnen Fahrzeugfabriken nicht wesentlich voneinander abweichen, zeigen, daß also bereits der normale Kraftfahrzeug- oder Vertragshändler gezwungen ist, ein relativ umfangreiches und wohlsortiertes Ersatzteilelager zu unterhalten, damit er all seinen Verpflichtungen nach außen (Typen, Modelle) und nach innen (Mindestbestand, Händlervertrag) nachkommen kann. Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß durch den besonders nach 1950 aufkommenden raschen Typen- und Modellwechsel, welcher bei manchen Fabrikaten, wenn auch z.T. nur durch geringe Änderungen, fast jährlich stattfindet, in dem zum Bilanzstichtag aufgenommenen Ersatzteilebestand nicht unbeträchtliche Einzelteile enthalten sind, die im folgenden oder in den folgenden Jahren zum großen Teil nicht mehr verkäuflich sind, weil die entsprechende Nachfrage dafür fehlt. Es würde gegen die Grundsätze eines vorsichtigen und sorgfältigen Kaufmanns verstoßen, wenn ein derartiges Risiko der zu erwartenden Unverkäuflichkeit nicht in der Bewertung ihren Ausdruck finden würde.

Des weiteren ist im Rahmen dieser Überlegungen noch folgender Umstand zu berücksichtigen: Wenn auch bei der körperlichen Bestandsaufnahme die einzelnen Ersatzteile mengenmäßig genau erfaßt werden, so kann bei dieser Gelegenheit wegen deren Vielzahl und auch wegen der teilweise fehlenden Fach- und Materialkenntnis des Inventurpersonals die an und für sich erforderliche qualitative Prüfung der Einzelteile nicht restlos durchgeführt werden. Es kommt deshalb häufig vor, daß die durch die Inventur ermittelten

Bestände ohne weitere Überlegung mit den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen bewertet und in die Bilanz übernommen werden, weil damit den gesetzlichen Vorschriften entsprochen ist. Im Laufe des folgenden Geschäftsjahres stellt sich im Rahmen von Verkaufsbemühungen aber plötzlich heraus, daß etliche zum Bilanzstichtag erfaßte und voll mit den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen bewertete Ersatzteile nicht verkäuflich oder verwertbar sind, weil sie Mängel haben, die erst bei näherer Betrachtung, z.B. beim Herausgreifen aus dem Lagerfach und Entfernung der Verpackung, bei der Begutachtung am Ladentisch durch den Käufer, bei der nochmaligen Überprüfung durch den Expedienten, durch Reklamationen des Käufers oder beim Einbau in das Fahrzeug durch den Mechaniker, entdeckt werden.

Derartige Mängel können darin bestehen, daß bereits auf dem Transport vom Lieferanten zum Händler Beschädigungen verursacht wurden, welche bei der Abnahmekontrolle übersehen wurden, oder daß durch unsachgemäße Lagerung in feuchten Räumlichkeiten Rostflächen, Korrosionsflächen usw. entstanden sind, oder daß durch zu langes Lagern das Material, z.B. besonders bei Elektrolitzen, Ankerwicklungen usw., mürbe und trocken wurde, oder daß beim Einsortieren in die Lagerfächer wegen Platzmangel die Teile mit Gewalt in die Fächer gedrückt wurden und dadurch Kratzer, Sprünge, Einbeulungen, Verbiegungen usw. entstanden, welche erst bei genauer Besichtigung ins Auge fallen. Es ist durchaus verständlich, daß gerade bei hochwertigen Ersatzteilen solche kleinen Beschädigungen die Verwendbarkeit und die Verkäuflichkeit stark beeinträchtigen bzw. überhaupt ausschließen. Wie aber schon weiter oben hervorgehoben, können solch kleine aber letzten Endes wesentliche Mängel nicht immer schon bei der Bestandsaufnahme erkannt und das entsprechende Ersatzteil aus dem normalen Lagerbestand ausgeordnet werden. Andererseits ist die Anzahl der mit solchen Beschädigungen behafteten Teile mitunter so beträchtlich, daß diesen versteckten Wertminderungen bei der Wertermittlung der Vorräte irgendwie Rechnung getragen werden muß.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich also, daß insbesondere im Kraftfahrzeughandel die "klassische" Bewertungsmethode, nämlich durch den Abzug der Rabattabschläge von den Verkaufspreisen zum Bilanzstichtag oder Bilanzstellungszeitpunkt den tatsächlichen Wert der Ersatzteile zu erhalten, aus verschiedenen Gründen nur noch dazu geeignet ist, die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise dieser Teile auf rechnerischem Wege zu ermitteln. Keinesfalls reicht jedoch diese Methode aus, um den der Wirklichkeit entsprechenden "echten Lagerwert" der Ersatzteilebestände aufzuzeigen. Es wäre bei der Bewertung der Teilebestände im Kraftfahrzeughandel geradezu falsch, wenn behauptet würde, der Anschaffungspreis oder der Wiederbeschaffungspreis eines Ersatzteiles sei identisch mit dem "echten Lagerwert", d.h. dem Wert, der dem Gegenstand bei Berücksichtigung aller wertbeeinflussenden Faktoren beizumessen wäre.

ee) Der "echte Lagerwert", sein Ursprung, sein Wesen, und sein Zweck.

aaa) Die Notwendigkeit dieses Begriffs.

Dieser vom Verfasser hauptsächlich für den Kraftfahrzeughandel, und hier wiederum vor allem für die Ersatzteile geprägte Wertbegriff "echter Lagerwert" hat folgenden Ursprung: Wie in der Praxis wiederholt festzustellen ist, kann sich der mittlere und kleinere Kraftfahrzeughändler meistens keine klaren Vorstellungen machen, wenn von betriebswirtschaftlich oder steuerlich versierten Personen (Steuerberater, Teilelagerspezialisten vom Herstellerwerk, oder steuerliche Betriebsprüfer) mit den Wertbegriffen "gemeiner Wert", "Zeitwert", "Wert, der den Gegenständen am Bilanzstichtag beizumessen ist" und vor allem mit dem Begriff "Teilwert" operiert wird. Die meisten Schwierigkeiten entstehen auffallenderweise bei der Verwendung des Begriffes "Teilwert", worunter sich mancher Betriebsinhaber z.T. überhaupt nichts vorstellen kann. Dies ist auch verständlich, wenn man bedenkt, daß ein Tag

für Tag als Werkstattmeister und eigener Automobilverkäufer tätiger Betriebsinhaber wenig Verständnis dafür aufbringt, wenn man von ihm verlangt, daß er sich in den Abendstunden, die zum größten Teil auch noch mit schriftlichen Erledigungen, buchhalterischen Vorarbeiten, Rechnungsüberprüfungen und Gelddispositionen ausgefüllt sind, zusätzlich mit den einzelnen im Handelsrecht und Steuerrecht aufgeführten Wertbegriffen auseinandersetzen soll. Er wird vielmehr auf die Frage: "Was ist das Ersatzteillager wert?" nur die Antwort geben, daß nach seinem Dafürhalten es eben so viel wert ist, wie er dafür bei einer Veräußerung des Lagers erzielen kann. Diesen Wert bezeichnet er als "echt" oder "wirklich". Er ist sich aber dabei wahrscheinlich gar nicht bewußt, daß er mit diesen Worten eine Art volkstümliche Definition des Begriffes "Teilwert" gibt.

Aus den oben aufgeführten Gründen prägte der Verfasser den Begriff "echter Lagerwert", um damit der Mehrzahl der mittleren und kleineren Kraftfahrzeughändler einen Wertbegriff in die Hand zu geben, für welchen in der Praxis klare und eindeutige Vorstellungen vorhanden sind. Dieser besonders für die Bewertung des Ersatzteilebestandes im Kraftfahrzeughandel zutreffende Wertbegriff soll daneben auch die Aufgabe haben, unter Beachtung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften eine einheitliche, in der Praxis allgemeinverständliche und allgemein anwendbare Wertbezeichnung zu schaffen. Bei genauer Überlegung und stärkster Beachtung der dem Kraftfahrzeughandel eigenen Verhältnisse kann jedoch dieser "echte Lagerwert" der Ersatzteile letzten Endes nur mit dem steuerlichen Teilwert verglichen werden und zum großen Teil identisch sein. Diese Behauptung begründet der Verfasser wie folgt:

Handelsrechtlich kämen für die Bewertung von Ersatzteilen in erster Linie die Anschaffungskosten in Frage. Da, wie weiter oben eingehend begründet, gerade im Kraftfahrzeughandel die Anschaffungskosten bei normalem Verlauf der

Gesamtwirtschaft aus vielerlei Gründen nie mit dem Wertansatz eines sorgfältigen und vorsichtigen Kaufmannes übereinstimmen können, muß der gewissenhafte Unternehmer nach anderen zulässigen Wertmaßstäben Ausschau halten. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften geben ihm dazu die Möglichkeit bzw. zwingen ihn dazu, wenn sie vorschreiben, daß bei einem etwa vorhandenen Börsen- oder Marktpreis dieser an Stelle der Anschaffungskosten anzusetzen ist, wenn dieser niedriger als die Anschaffungskosten ist. Liegt ein Börsen- oder Marktpreis nicht vor, so ist der Wert, der den Gegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, mit den Anschaffungskosten zu vergleichen. Das Handelsrecht kennt demnach für den Fall, daß die Anschaffungskosten als ein nicht mehr "zweckgerechter" Wert bezeichnet werden muß, d.h. als zu hoch anzusehen sind, noch den Wert am Abschlußstichtag, der einerseits ein Börsen- oder Marktpreis und andererseits ein Schätzwert sein kann. Bei Nichtvorhandensein eines Börsen- oder Marktpreises überläßt also das Handelsrecht es allein dem sorgfältigen und vorsichtigen Kaufmann, einen nach seiner kaufmännischen Anschauung und Überlegung als richtig angesehenen Wert zu ermitteln. Während das AktG den Ansatz mit dem Stichtagswert oder Zeitwert erst unter gewissen Voraussetzungen vorschreibt, bestimmt das HGB von vornherein, daß sämtliche Vermögensgegenstände ohne weitere Einschränkungen mit diesem Zeitwert anzusetzen sind.

Die Ermittlung dieses Zeitwertes, dem im Kraftfahrzeughandel neben den Anschaffungskosten die nächstgroße Bedeutung zukäme, kann einmal vom Beschaffungsmarkt her, dann bekommt man die sogenannten Wiederbeschaffungskosten, und das andere Mal vom Absatzmarkt her durch den Abschlag der zu erwartenden Verkaufskosten vom möglichen Verkaufspreis erfolgen.

Es wäre somit bei der Ermittlung eines den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Zeitwertes des Ersatzteilelagers unter Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung erforderlich, das einzelne Teil dahingehend zu

überprüfen, wie hoch der evtl. Wiederbeschaffungswert oder der mögliche Verkaufswert ./.. Verkaufskosten und Gewinn wäre. Die Summe der einzelnen Wertansätze pro Ersatzteil ergäbe dann den Zeitwert des gesamten Ersatzteilebestandes. Diese Zeitwertermittlung würde wohl die handelsrechtlichen Forderungen nach Ausweis des niedersten Wertes erfüllen. Entscheidend ist jedoch, daß das Handelsrecht nach dem Grundsatz "Summe der Einzelwerte = Gesamtwert" wohl beim einzelnen Bewertungsobjekt die strikte Befolgung des Niederstwertprinzips verlangt, es jedoch dabei bewenden läßt. Bei den Ersatzteilebeständen im Kraftfahrzeughandel liegen dagegen die Verhältnisse jedoch ganz anders. Wenn sich nämlich ein Händler ein Teilelager einrichtet, so hat er nicht die Absicht, die einzelnen Ersatzteile an den Kunden über den Ladentisch, wie es im Kaufhaus der Fall ist, zu verkaufen, sondern sie im Rahmen von Instandhaltungen und Instandsetzungen mit einem beachtlichen Lohnanteil zu realisieren. Außerdem ist er daran interessiert, daß er die für anfallende Reparaturen erforderlichen Gebrauchs- oder Verbrauchsteile nicht erst bei seinem Lieferanten bestellen muß sondern immer greifbar auf Lager hat. Im Gegensatz zu früher, wo es durchaus üblich war, daß der Reparaturbetrieb erst nach Besichtigung des Fahrzeuges und Feststellung des Schadens die nötigen Ersatzteile besorgte und anschließend die Arbeit ausführte, brachte es nämlich der Lauf der Zeit mit sich, daß das Automobil zur Pflege oder Wiederherstellung vom Kunden nur wenige Stunden oder Tage entbehrt werden kann. Durch diese erhöhten Kundenansprüche zeitlicher Art wird der Händler gezwungen, um auch seinen vertraglichen Pflichten dem Herstellerwerk gegenüber zu entsprechen, seine Lagerhaltung im ziemlichem Umfange zu vergrößern. Es liegt somit heute der Hauptzweck der Lagerhaltung einzig und allein in dem Bedürfnis - seitens des Herstellerwerks in der Forderung - die Betriebsbereitschaft oder, wie es in der Kraftfahrzeugbranche genannt wird, den Kundendienst jederzeit zu gewährleisten. Dies ist aber nur möglich, wenn auf Grund einer gut durchdachten Sortierung der Einzelbestände, wel-

che den verschiedenen Typen, Modellen und Ausführungen der vom Herstellerwerk im Laufe der letzten Jahre auf den Markt gebrachten und der Anzahl der im Händlerbezirk laufenden Fahrzeuge gerecht zu werden hat, ein gewisser Mindestbestand an Ersatzteilen verschiedenster Art vorhanden ist, der für die Ausführung von normalerweise anfallenden Instandhaltungen und Instandsetzungen ausreicht.

bbb). Die wichtigsten Werteeinflüsse.

Die oben dargelegte Tendenz zur umfangreicheren Lagerhaltung von Ersatzteilen hat neben dem Vorteil der laufenden Zufriedenstellung des Kunden aber auch beachtliche Nachteile. Sollte nämlich ein Betriebsinhaber aus irgendwelchen Gründen in die Lage kommen, z.B. durch Kündigung des Händlervertrages seitens des Herstellerwerkes oder aus persönlichen Gründen wegen zu hohen Alters, seinen Händlerbetrieb ganz oder teilweise aufgeben zu müssen, d.h. also in beiden Fällen das Ersatzteilleger zu veräußern, so würde sich in diesem Falle deutlich zeigen, daß eine derartige Veräußerung im Kraftfahrzeughandel zu erstaunlichen wertmäßigen Ergebnissen führt. Es wäre dabei zunächst erforderlich, daß sich der Inhaber um entsprechende Interessenten bemühen müßte. Da jedoch der sogenannte "Letztverbraucher", also der normale Kraftfahrzeugfahrer völlig ausfällt, weil er erstens keine genügenden Fachkenntnisse besitzt, um sich über ein Ersatzteil ein Werturteil bilden zu können und zweitens mit den meisten Ersatzteilen ohne entsprechende Mechanikerausbildung nichts anfangen kann, kommt als nächster wichtigster Abnehmer nur ein anderer Kraftfahrzeughändler desselben Fabrikates in Frage.

Der Veräußerer wird jedoch aus verständlichen Gründen keinen Wert darauf legen bzw. sich nicht damit einverstanden erklären können, wenn ein anderer Kraftfahrzeughändler sein Interesse nur auf ganz bestimmte Ersatzteile beschränkt, weil die anderen, vielleicht ältere Typen und Modelle betreffenden Teile wegen des nicht laufenden Bedarfs für den Erwerber von geringerem Wert wären. D.h.,

daß ein evtl. Käufer die ihm angebotenen Ersatzteilebestände zunächst immer unter dem Gesichtspunkt der laufenden Verwendbarkeit im Rahmen von Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten, welche bei seinen Kundenfahrzeugen zu erwarten sind, beurteilt. Da er keine andere Verwendungsmöglichkeit hat, wird er deshalb darauf achten, möglichst immer gefragte Ersatzteile auf Lager zu nehmen. Wenn auch diese Überlegung durchaus den kaufmännischen Prinzipien entspricht, so kann sich trotzdem der veräußernde Kraftfahrzeughändler nicht dieser Meinung ohne weiteres anschließen. Nach seiner Ansicht, die ebenfalls als nicht unrichtig bezeichnet werden kann, ist der Wert eines Ersatzteilelagers u.a. auch von der vorhandenen Sortierung und gegenseitigen Abstimmung der einzelnen Teile abhängig. Es wäre also unkaufmännisch, im Falle der Veräußerung einen mehr oder weniger gut sortierten Teilebestand auseinanderzureißen, um die einzelnen Ersatzteile für sich zu veräußern. Durch eine derartige Manipulation würde zweifellos der im Teilelager steckende "innere Wert", welcher in der Qualität der Sortierung zum Ausdruck kommt, völlig zerstört. Es könnte aber auch der Fall eintreten, daß der Verkäufer durch besondere Umstände gezwungen wird, doch zu überlegen, ob es für ihn nicht vorteilhafter wäre, die Absicht des Verkaufs der Gesamtbestände aufzugeben und an dessen Stelle die Ersatzteile einzeln bzw. in einzelnen Gruppen zu veräußern. Das käme dann etwa in Frage, wenn die in der näheren Umgebung liegenden anderen Kraftfahrzeughändler desselben Fabrikates an dem möglichen Gesamterwerb kein Interesse zeigen bzw. aus Liquiditäts- oder räumlichen Gründen einfach nicht in der Lage sind, neben ihren bereits auf Lager liegenden Beständen noch ein gesamtes Ersatzteilelager aufzunehmen, aber trotzdem nicht abgeneigt wären, zumindest einzelne Teilegruppen bei günstigen Kaufbedingungen zu übernehmen. Ein weiterer Anlaß zum Zwang der Einzelveräußerung könnte auch darin bestehen, daß der Veräußerer davon Kenntnis erlangt hat, daß die umliegenden Kraftfahrzeughändler wohl an einer Übernahme der Gesamtbestände interessiert sind, aber aus marktpolitischen Grün-

den untereinander abgesprochen haben, die Zwangslage des Veräußerers dahingehend auszunützen, daß sie ihre Kaufangebote bewußt so niedrig halten, daß damit der in den Beständen steckende Wert bei weitem unterschritten wird. In beiden Fällen würde der Anbieter vielleicht besser fahren, wenn er auf die Vorteile einer Veräußerung im Ganzen verzichten würde und dafür die vor allem in zeitlicher Hinsicht auftretenden Nachteile einer Einzel- oder Gruppenveräußerung in Kauf nähme. Derartige Sonderfälle sind jedoch in der Kraftfahrzeugbranche nur dann denkbar, wenn ganz bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Die wesentlichste Voraussetzung müßte darin bestehen, daß das betreffende Herstellerwerk im Rahmen der hauptsächlich verkaufsorientierten Gesamtplanung den Entschluß gefaßt hat, ein bestimmtes räumliches Gebiet, das sogenannte "Händlergebiet", als Einzelverkaufsraum aufzugeben und dieses unter die umliegenden übrigen Vertragshändler aufzuteilen. Die Ursachen für einen derartigen Entschluß könnten z.B. u.a. sein: zu geringe Verkaufsmöglichkeiten bei neuen Kraftfahrzeugen auf Grund der Einkommensverhältnisse in dem betreffenden Gebiet, bereits vorhandene Sättigung des Absatzmarktes durch andere Fabrikate, unrentable Betriebsgröße des Händlers, Nichterfüllung der vertraglichen Auflagen, schlechte Betriebsführung durch den Vertragsinhaber, Schädigung des Fabrikates durch mangelhafte Betreuung des Kunden, Fabrikatsuntreue des Händlers usw. Gerade bei Vorliegen letzterer Gründe würde ein Herstellerwerk in den allermeisten Fällen den Händlervertrag unweigerlich und kurzfristig kündigen und somit seinen Vertragspartner sozusagen "auf die Straße setzen". Ob es aber das vom ursprünglichen Händler schlecht betreute Verkaufsgebiet ohne weiteres aufgeben würde, ist eine zweite Frage, die erstens nicht kurzfristig und zweitens nur in ganz seltenen Fällen in diesem Sinne entschieden wird. Es ist nämlich dabei folgendes zu bedenken: auf Grund jahrelanger Beobachtungen beschließt ein Herstellerwerk, einen ganz bestimmten Raum künftig als Händlerbezirk einzuteilen; anschließend wendet es sich an die möglichst in der zentra-

len Mittel- oder Kleinstadt vorhandenen "freien Reparaturwerkstätten" und bietet nach sorgfältiger Überprüfung dem ausgewählten Werkstätteninhaber einen Händlervertrag an; es bedarf keines besonderen Hinweises, daß ein derartiges Angebot, noch dazu wenn es sich um ein namhaftes Fabrikat handelt, in fast allen Fällen angenommen wird; der neugebackene Vertragshändler hat nun die vertragliche Pflicht, seinen ehemaligen ungebundenen Kraftfahrzeugbetrieb in einen den Richtlinien des Werkes entsprechenden Händlerbetrieb umzuwandeln; dies kann natürlich nicht von heute auf morgen erreicht werden, sondern es bedarf einer laufenden mühseligen Kleinarbeit, bis ein solches Ziel erreicht ist. Neben der Umstellung der Werkstattausrüstung (Maschinen, Spezialwerkzeuge usw.), der Mechaniker, der Zusammensetzung des Ersatzteillelagers und auch der verwaltungsmäßigen Ausrichtung kommt vor allem der Neuwagenverkaufsorganisation die größte Bedeutung zu; es gilt hier zunächst festzustellen und in Form einer Kartei festzuhalten, wer in dem neugeschaffenen Händlergebiet bereits das vertretene Fabrikat fährt und wer als Interessent und möglicher Käufer dafür in Frage käme; durch laufende Kundenbesuche wird im Laufe der Zeit zwischen dem Kunden und dem jungen Vertragshändler, unterstützt durch einwandfreie Ausführung von Reparaturen, ein Vertrauensverhältnis hergestellt, durch welches sowohl der Neuwagenkaufinteressent als auch der Werkstattkunde an den Händlerbetrieb gebunden wird; dieses Vertrauensverhältnis basiert z.T. auf dem Aussehen, der Ausstattung und vor allem auf dem Ruf des Betriebes, der durch die Zufriedenheit und die weitere Empfehlung der Kunden entstanden ist; dazu kommt, daß jeder Kraftfahrzeughändler laufend sogenanntes "Adressenmaterial", worunter die bereits für das vertretene Fabrikat bearbeiteten Interessenten von Neuwagen - also die in kurzer oder längerer Zeit möglichen Neuwagenkäufer - zu verstehen sind, sammelt und in Karteiform nach verschiedenen Gesichtspunkten zusammenfaßt, was wiederum als ein wesentlicher Bestandteil des "inneren Werts" eines Händlerbetriebs angesehen werden muß. Diese kurze

Schilderung des Entstehens eines Händlerbetriebes zeigt, wie mühselig und zeitraubend es ist, einen derartigen Betrieb aufzubauen bzw. eine ehemalige freie und ungebundene Werkstatt in einen Händlerbetrieb umzuwandeln. Oft vergehen Jahre, bis ein derartiges Ziel erreicht ist, wobei nicht nur von dem jungen Vertragshändler sondern auch seitens des Herstellerwerks eine beachtliche Arbeitsleistung vollbracht werden muß. Ungefähr die gleichen Schwierigkeiten, wenn auch nicht in einem solchen Ausmaß, würden aber auch auftreten, wenn das einstige Händlergebiet durch Werksbeschluß wieder aufgelöst und den angrenzenden Nachbarhändlern zugeschlagen würde. Die durch die Zuteilung betroffenen Nachbarhändler müßten sich wie bei einer Neugründung genau so um das Vertrauen der zusätzlichen Abnehmerkreise und Werkstattkunden bemühen. Dazu kommt, daß durch die Gebietsvergrößerung der gesamte Verkaufsapparat neu zu organisieren wäre und auch die Betriebskapazität den neuen Verhältnissen angepaßt werden müßte, was oft beachtliche Neuinvestierungen und Personalvermehrungen erforderlich macht. Aus all diesen Gründen kommt es in der Praxis nur in einzelnen Fällen vor, daß ein Herstellerwerk seine einmal gewählte Verkaufsorganisation in räumlicher Hinsicht umstößt, und das ehemalige Händlergebiet mit der Folge aufgibt, daß dieses unter die benachbarten Vertragshändler aufgeteilt wird. Vielmehr wird das Herstellerwerk, wenn es aus irgendwelchen Gründen einmal einen Händlervertrag kündigt, sich in den weitaus meisten Fällen dafür entscheiden, das festumrissene Händlergebiet als solches bestehen zu lassen und nicht auseinanderzureißen. Dies geht auch teilweise daraus schon hervor, als regelmäßig der Händlervertrag selten mit einem "Betrieb" oder einer Firma abgeschlossen wird, sondern mit einer natürlichen Person, also dem Betriebsinhaber, dem geschäftsführenden Hauptgesellschafter usw. Aus diesem Grunde hat das Werk auch kein Interesse daran, daß durch die Kündigung der Kraftfahrzeugbetrieb als solcher, welcher ja in sämtlichen Funktionen auf das jeweilige Fabrikat besonders spezialisiert ist und normalerweise über hochwertige Er-

fahrungen auf allen Gebieten verfügt, zur Auflösung gezwungen wird, sondern es möchte erreichen, daß durch die Kündigung dem bisherigen Betriebsinhaber die Möglichkeit genommen wird, dem Fabrikat durch die Vernachlässigung seiner Händlerpflichten speziell in seinem Gebiet weiteren Schaden zuzufügen. Es soll dadurch der Betrieb als Gesamtheit, also die Werkstatt, das Teilelager, der vorhandene Kunden- und Interessentenstamm und der Fabrikateanteil in diesem Gebiet möglichst erhalten bleiben, während durch die Kündigung ausschließlich ein Wechsel in der Person des Vertragspartners erreicht werden soll. Dieses Ziel wird auch in den allermeisten Fällen fast mühelos erreicht, wenn man bedenkt, in welcher fatalen Lage sich der ursprüngliche Vertragshändler befindet. In zeitraubender und beschwerlicher Kleinarbeit stellte dieser einst seine "freie Werkstatt" einschließlich des vorhandenen Personals auf das Vertragsfabrikat um und spezialisierte im Laufe der Zeit sich und seinen gesamten Betrieb in jeder Hinsicht nur auf das vertretene Fabrikat. Dadurch ergab sich zwangsläufig auch bei seinen Kunden eine wesentliche Umschichtung. Während diese früher fabrikatmäßig breit gestreut waren, bestehen sie jetzt fast ausschließlich nur aus Kraftfahrzeugbesitzern, die das vom Händler vertretene und zu betreuende Fabrikat fahren. Diese Folgerungen gehen sogar so weit, daß manche Reparaturen, die besondere Fachkenntnisse des Ausführenden verlangen, bei fremden Fabrikaten gar nicht mehr durchgeführt werden können, weil die dafür nötige Ausbildung der Mechaniker und die entsprechende Werkstattausrüstung fehlen bzw. weil die gesamte Betriebsorganisation einseitig auf das Vertragsfabrikat zugeschnitten ist. Mit der Auflösung des Händlervertrages verliert aber der ehemalige Händler nicht nur das Recht, Neuwagen des betreffenden Fabrikates handelsmäßig zu vertreiben, sondern es ist ihm auch zukünftig verboten, seinen Betrieb, auch wenn innerhalb des Betriebes keine Veränderungen durchgeführt werden, als sogenannten "Spezial-Betrieb" bzw. "Spezial-Dienst" (wie z.B. VW-Dienst, Opel-Dienst) des früher vertretenen Fabrikats zu bezeichnen.

Dieses Verbot entzieht natürlich dem jetzt wieder ungebundenen Unternehmer das wichtigste und wirksamste Werbemittel. Die Folge davon ist, daß in relativ kurzer Zeit seine einstigen Fabrikatekunden zum nächsten offiziellen Fabrikate-Dienst abwandern, wodurch die Werkstatt nicht mehr ausgelastet ist. Der Teilebezug ist unter diesen Umständen nur mehr zu ungünstigen Konditionen (geringe Rabattspanne) möglich, der Neuwagenverkauf fällt vollkommen aus und die Rentabilität leidet darunter so stark, daß letzten Endes nur noch die Liquidation oder sogar der Konkurs übrig bleibt. Es könnte in diesem Zusammenhang eingewendet werden, daß der Betriebsinhaber aber doch die Möglichkeit habe, seinen ursprünglichen, d.h. vor Abschluß des Händlervertrages "freien" Werkstattbetrieb wieder aufzunehmen oder sich um einen Händlervertrag eines anderen Fabrikates bemühen könne. Hierzu ist zu sagen, daß eine derartige Rückumwandlung, wie es im ersten Fall notwendig wäre, oder die nochmalige Ausrichtung des Gesamtbetriebes auf ein neues Fabrikat praktisch in der zur Verfügung stehenden Zeit nicht möglich ist. Es ist nämlich noch zu beachten, daß ein Kraftfahrzeughändler während seiner Tätigkeit vom Herstellerwerk laufend in der Disposition seiner Jahresgewinne geleitet wird. Wenn auch die Höhe der Privatentnahmen, soweit sie sich in einem angemessenen Verhältnis zum Bilanzergebnis halten, grundsätzlich nicht vorgeschrieben oder begrenzt werden, so "empfiehlt" das Werk dem Händler auf Grund der Einsichtnahme in seine Bücher doch, wie er den restlichen Gewinn verwenden könnte. So macht es ihn z.B. darauf aufmerksam, daß seine Betriebsgebäude einer Renovierung oder Vergrößerung bedürfen, daß seine Werkstattausrüstung eine Ergänzung erfahren muß, daß sein Teilelager im Vergleich zu anderen Händlern noch zu gering ausgestattet ist oder daß er ohne weiteres in der Lage wäre, sich mehrere Vorführungswagen zu halten, mit einem Wort, daß der verbleibende Gewinn für Betriebszwecke zu verwenden sei. Durch diese Politik will das Herstellerwerk den Händler in die Lage versetzen, seine Situation nicht nur verkaufmäßig sondern

auch betrieblich so zu festigen, daß die gerade im Kraftfahrzeughandel regelmäßig auftretenden saisonalen Schwankungen, die sich zeitweise sogar über sechs Monate (Wintermonate) oder noch länger erstrecken können, besonders wenn eine Modelländerung in der Öffentlichkeit bekannt ist oder vermutet wird, gut und ohne größeren Schaden überstanden werden können.

Es ist also in der Praxis der Regelfall, daß die Vertragshändler auf Grund der in den letzten Jahren getätigten guten Neuwagenverkäufe wohl erstaunliche Gewinne erzielten, diese Gewinne aber nicht dem Betrieb entnommen haben, sondern sie zur Verbesserung desselben verwendeten und deshalb den Geschäftsaufschwung nur in der verbesserten Liquidität und an dem raschen und beachtlichen Anstieg ihrer Kapitalkonten bemerkten. Es ist jedoch dabei immer wieder herauszustellen, daß diese an und für sich richtige Betriebspolitik hauptsächlich unter dem Druck des Herstellerwerkes stand. Wird eine derartige Politik jahrelang verfolgt, so treten zwangsläufig zwei bedeutende Auswirkungen ein. Einerseits wird die Spezialisierung die Krisenempfindlichkeit des Betriebes sehr stark fördern, andererseits wird sich durch die laufende Pflege und Verbesserung des Betriebes mit der Zeit ein Geschäfts-, Betriebs- oder Organisationswert bilden, der nicht unbeträchtlich ist. Dieser "innere Wert" haftet aber nicht nur dem Gesamtbetrieb als solchem an, sondern liegt gerade im Autohandel auch bei den einzelnen "Abteilungen" oder "Erlösstellen" vor, wie z.B. bei der Werkstätte durch die vorteilhafte und aufeinander abgestimmte Ausstattung oder beim Ersatzteilelager durch die optimale Sortierung.

Sämtliche oben angeführten Gründe zwingen also den ehemaligen Vertragshändler vor dem Verkauf seiner einzelnen Besitzposten, darüber nachzudenken, ob es im Zeitpunkt der Vertragskündigung nach kaufmännischen Überlegungen nicht besser sei, seinen nur auf ein bestimmtes Fabrikat ausgerichteten Betrieb als einheitlichen Komplex bzw. als einen "stehenden Händlerbetrieb", dem in seiner Gesamtheit be-

achtliche immaterielle Werte innewohnen, zu verkaufen, um dadurch einmal den zu erwartenden Umstellungsschwierigkeiten mit den zwangsläufig damit verbundenen finanziellen Problemen aus dem Wege zu gehen, und das andere Mal um des im Laufe seiner Betriebsführung geschaffenen "inneren Wertes" des Händlerbetriebes nicht ohne weiteres wieder verlustig zu gehen. Die Praxis zeigt, daß die in eine derartige Lage geratenen Unternehmer sich fast ausschließlich dafür entscheiden, den gesamten Betrieb mit sämtlichen Einrichtungen und Teilebeständen (in der Regel aber ohne Grund und Boden und Gebäude - diese werden meistens im Pachtverhältnis zur Verfügung gestellt) dem vom Herstellerwerk auserwählten Nachfolger in seiner Gesamtheit zum Kaufe anzubieten. Ist dies nicht möglich, weil z.B. der Nachfolger bereits über eigene Gebäude und Werkstatträume verfügt, so bietet der ursprüngliche Händler zumindest das Ersatzteilelager, die Spezialwerkstattausrüstung, die Spezialwerkzeuge und das vorhandene Adressenmaterial von Kunden und Interessenten zum Kaufe an. Der Nachfolger steht, wie die Praxis zeigt, solchen Angeboten keineswegs ablehnend gegenüber, weil er dadurch ohne Zeitverlust und ohne große Anlauf- und Entwicklungskosten in eine äußerst günstige Startposition gelangt. Auch die Herstellerwerke lehnen eine derartige Übereinkunft grundsätzlich nicht ab, weil sie, wie oben bereits betont, ein großes Interesse daran haben, daß der bereits vorhandene Betrieb bzw. die vorhandene Organisation mit den nicht unbeachtlichen immateriellen Werten möglichst in der gleichen Art erhalten bleibt. Dieses Interesse geht manchmal sogar so weit, daß die Herstellerwerke die Vergebung des Händlervertrages in solchen Fällen davon abhängig machen, daß der gesamte Betrieb des ursprünglichen Vertragspartners oder zumindest das Ersatzteilelager und die Werkstattausrüstung von dem Nachfolger übernommen wird. Es liegt letzten Endes also nur noch an dem Nachfolger und seinem Vorgänger, sich über den Preis des Gesamt- oder Teilbetriebes einig zu werden.

ccc) Auswirkungen auf die Bewertung.

Die obige Beschreibung des Gesamtkomplexes "Ersatzteillager" als wesentlicher Bestandteil eines Kraftfahrzeughandelsbetriebes und die Stellung des Betriebes in der werkseitig entwickelten Verkaufsorganisation erfolgte deshalb, um auch dem nicht branchenkundigen Leser die tatsächlichen Verhältnisse im Kraftfahrzeughandel, so wie sie in der Praxis anzutreffen sind, vor Augen zu führen bzw. besser verständlich zu machen.

Als Ergebnis der vor allem in den letzten beiden Abschnitten dargelegten Ausführungen kann also folgendes festgehalten werden:

- a) Die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise von Ersatzteilen reichen als alleiniger Wertmaßstab nicht aus, da die den Ersatzteilen anhaftenden Mängel nicht genügend übersehen werden können und weil, wie anschließend noch eingehend dargestellt, der Wert der Ersatzteile im entscheidenden Maße von der Veräußerlichkeit derselben beeinflusst wird.
- b) Der im Handelsrecht vertretene Grundsatz, daß die Summe der Einzelteile-Werte identisch ist mit dem "echten Lagerwert" der Gesamtbestände an Ersatzteilen trifft nicht zu, da die Praxis zeigt, daß bei der Bewertung der Bestände das Teilelager immer als Gesamtheit und Einheit zu betrachten ist.
- c) Somit muß bei der Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Teilebeständen der steuerliche Teilwertgedanke entsprechend Verwendung finden, weil dieser die in der Praxis gegebenen Verhältnisse am besten berücksichtigt, bzw. dazu zwingt, die in der Praxis tatsächlich übliche Betrachtung des Ersatzteilleagers als Gesamtkomplex bei der Problematik der Ersatzteilebewertung richtigerweise und in entscheidendem Maße zu verwerten.

ccc) Auswirkungen auf die Bewertung.

Die obige Beschreibung des Gesamtkomplexes "Ersatzteilelager" als wesentlicher Bestandteil eines Kraftfahrzeughandelsbetriebes und die Stellung des Betriebes in der werkseitig entwickelten Verkaufsorganisation erfolgte deshalb, um auch dem nicht branchenkundigen Leser die tatsächlichen Verhältnisse im Kraftfahrzeughandel, so wie sie in der Praxis anzutreffen sind, vor Augen zu führen bzw. besser verständlich zu machen.

Als Ergebnis der vor allem in den letzten beiden Abschnitten dargelegten Ausführungen kann also folgendes festgehalten werden:

- a) Die Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise von Ersatzteilen reichen als alleiniger Wertmaßstab nicht aus, da die den Ersatzteilen anhaftenden Mängel nicht genügend übersehen werden können und weil, wie anschließend noch eingehend dargestellt, der Wert der Ersatzteile im entscheidenden Maße von der Verkäuflichkeit derselben beeinflusst wird.
- b) Der im Handelsrecht vertretene Grundsatz, daß die Summe der Einzelteile-Werte identisch ist mit dem "echten Lagerwert" der Gesamtbestände an Ersatzteilen trifft nicht zu, da die Praxis zeigt, daß bei der Bewertung der Bestände das Teilelager immer als Gesamtheit und Einheit zu betrachten ist.
- c) Somit muß bei der Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Teilebeständen der steuerliche Teilwertgedanke entsprechend Verwendung finden, weil dieser die in der Praxis gegebenen Verhältnisse am besten berücksichtigt, bzw. dazu zwingt, die in der Praxis tatsächlich übliche Betrachtung des Ersatzteilleagers als Gesamtkomplex bei der Problematik der Ersatzteilebewertung richtigerweise und in entscheidendem Maße zu verwerten.

4. Die Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen (Original-Werksteilen) unter Berücksichtigung der Umschlagshäufigkeit bzw. Gängigkeit.

a) Der Teilwertgedanke und seine Bedeutung für den "echten Lagerwert".

aa) Wesen des Teilwerts.

Es wurde in vorhergehenden Abschnitten eingehend aufgezeigt, warum bei der Bewertung von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" die handelsrechtlichen Bewertungsbestimmungen und -verfahren als nur bedingt ausreichend anzusehen sind. Es wurde ferner dargelegt, warum der Teilwertgedanke bei diesem speziellen Bewertungsproblem die in der Kraftfahrzeugbranche erforderlichen Voraussetzungen beinhaltet, welche zu einer wirklichkeitsnahen und den tatsächlichen Verhältnissen und Gepflogenheiten in der kaufmännischen Praxis dieses Wirtschaftszweiges entsprechenden Wertfindung in Gestalt des "echten Lagerwerts" unbedingt erforderlich und als maßgeblich bzw. entscheidend zu betrachten sind. Da der vom Verfasser geprägte Begriff "echter Lagerwert" u.a. auch eine für den kleinen und mittleren Kraftfahrzeughändler geschaffene Umschreibung des steuerlichen Teilwerts darstellen soll, ist es somit angebracht, zunächst auf den Begriff "Teilwert" allgemein einzugehen.

Beim Teilwert handelt es sich um einen Wertbegriff, der nicht schon von jeher als gesetzlicher Wertmaßstab in den gesetzlichen Vorschriften Verwendung fand. Er wurde erst 1926 durch den RFH in der Entscheidung vom 14.12.1926 (RStBl. 1927 S. 85) geprägt und anschließend in das EStG 1934 in § 6 Abs. 1 Ziff. 1 übernommen. Danach ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Eine gewisse Verfeinerung hat die Begriffsauslegung durch die weitere Rechtsprechung insofern erfahren, als es sich nach dieser beim Teilwert

um einen objektiven Wert handelt, der auf der in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findenden allgemeinen Auffassung beruht (vergl. dazu RFH vom 30.11. 1938, RStBl. 1939 S.480; OFH vom 17.7.1947, StuW. 1947 Nr.14; BFH vom 26.1.1956, BStBl. 1956 S.113). Nach RFH vom 22.6.1938 (RStBl. 1939 S. 195) sind dabei solche Umstände nicht zu berücksichtigen, die sich auf Grund der persönlichen Eigenschaften des Steuerpflichtigen oder eines bestimmten Interessenten auswirken (wie z.B. überdurchschnittliche kaufmännische oder technische Fähigkeiten). Es müssen also die jeweiligen persönlichen Eigenschaften des Unternehmers, die nicht in den allgemeinen Verhältnissen des Betriebes liegen, bei der Wertermittlung außer Acht bleiben.

Obwohl das EStG für die Ermittlung des Teilwertes nur den Standpunkt des Erwerbers in den Vordergrund stellt, fordert das Wesen des Teilwertes selbst auch eine entsprechende Beachtung des Verkäuferstandpunktes. Das geht daraus hervor, daß die Höhe des Teilwerts letzten Endes davon abhängt, welcher Wert dem Wirtschaftsgut als Bestandteil des Gesamtbetriebes von den beteiligten Wirtschaftskreisen beigemessen wird. Es wirkt sich also auch die jeweilige Marktsituation für die Bemessung in einem gewissen Umfange aus.

Wenn auch die gesetzliche Definition im § 6 EStG klar und verständlich erscheint, so ist es doch außerordentlich schwierig, den Teilwert eines Wirtschaftsgutes im Einzelfall genau zu bestimmen. Es müßte nämlich dabei immer von der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes ausgegangen und die Weiterführung durch den Erwerber vorausgesetzt werden. Da derartige Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerungen in der Praxis jedoch relativ selten sind, muß ein derartiger Vorgang konstruiert werden, um zumindest eine Schätzungsgrundlage zu erreichen. Es handelt sich also beim Teilwert immer um einen angenommenen Wert, der auf Grund von Schätzungen entsteht.

bb) Grenzen des Teilwerts und die Zulässigkeit von Zwischenwerten.

Wegen der nicht genauen Bestimmbarkeit des Teilwertes sah sich der Reichsfinanzhof veranlaßt, sich noch näher mit diesem Wertbegriff, vor allem mit den Grenzen desselben zu beschäftigen. In der Entscheidung vom 4.6.1940 (RStBl. 1940 S. 1067) äußerte er sich zu dieser Frage und stellte in Form einer Vermutung fest, daß bei Waren nach den allgemeinen Grundsätzen normalerweise der Teilwert mit den Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag übereinstimmt. Dabei ist entscheidend, daß die Wiederbeschaffungskosten immer nur als oberste Grenze des Teilwerts gelten können, d.h. der Teilwert nie höher sein kann als die Wiederbeschaffungskosten, weil ein Erwerber des Betriebes für die in Frage kommenden Waren kaum mehr aufwenden wird, als er normalerweise, d.h. bei anderweitigen Erwerbsmöglichkeiten, dafür bezahlen müßte. Aus diesem Grund wirkt sich auch die gute Rentabilität des Unternehmens nicht auf die Höhe des Teilwerts von Waren aus. Andererseits ist es durchaus möglich, daß bei Vorliegen besonderer Umstände der Teilwert niedriger als die Wiederbeschaffungskosten ist. Dies ist besonders dann der Fall, wenn umfangreiche Bestände vorhanden sind und der Erwerber wegen der darin enthaltenen Risiken, der unübersichtlichen Wirtschaftslage oder des ungünstigen Geschäftsganges einen niedrigeren Preis für den Gesamtbetrieb zahlen würde, was sich wiederum auf den für die Waren angesetzten Preis auswirken würde. Auf jeden Fall liegt der Teilwert dann unter den Wiederbeschaffungskosten, wenn es sich um sogenannte "ungängige" Gegenstände, beschädigte oder mit sonstigen Mängeln behaftete Waren handelt. Hier wird der Teilwert in der Regel vom reinen Material- oder Schrottwert bestimmt.

Ferner ist es bei der Bemessung des Teilwerts von großer Bedeutung, welche Stellung der Gegenstand in der Gesamtheit des Betriebes hat; d.h. wie groß der Grad der Erfordernis bzw. Entbehrlichkeit des betreffenden Wirtschaftsgutes ist. Der Teilwert wird ungleich höher sein, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, das zur ungehinderten

Betriebsfortführung unbedingt notwendig ist. Spielt dagegen das betreffende Gut für die Weiterführung des Betriebes keine so große Rolle und kann darauf sogar ohne ungünstige Auswirkung verzichtet werden, so wird der Betriebserwerber den Wert dieses Wirtschaftsgutes so gering bemessen, daß er in jedem Fall unter den Wiederbeschaffungskosten liegen wird.

Somit ergeben sich für die Teilwertbemessung zwei Grenzwerte. Die Höchstgrenze bilden die Wiederbeschaffungskosten, also der Preis, der am Bilanzstichtag für das zu bewertende Wirtschaftsgut aufzuwenden gewesen wäre, während der unterste Grenzwert durch den Einzelveräußerungspreis, d.h. den ohne Beachtung der Betriebszugehörigkeit durch die Einzelveräußerung erzielbaren Preis, bestimmt wird. Dieser kann den Wiederbeschaffungskosten sehr nahe kommen, besteht aber meistens nur aus dem Material- oder Schrottwert.

Nachdem die oberste und unterste Grenze festgehalten ist, taucht nun die Frage auf, ob es auch zulässig sei, als Teilwert auch einen zwischen beiden Grenzwerten liegenden Wert anzusetzen. Diese Frage ist dann zu bejahen, wenn dem Kaufmann nach § 6 Abs.1 Ziff.1-2 EStG die Wahl zwischen den Anschaffungskosten und dem Teilwert gegeben ist. Die Zulässigkeit dieser Handhabung wurde durch den RFH in den Entscheidungen vom 17.4.1929 (RStBl.1929 S. 472), vom 30.3.1938 (RStBl.1938 S.629) und vom 30.11.1938 (RStBl.1938 S.480) grundlegend geklärt. In der Entscheidung vom 30.3.1938 bestärkte der RFH nochmals ausdrücklich den Grundsatz, daß der Kaufmann die Wertverluste verteilen kann, also den gesunkenen Teilwert nicht sofort voll ansetzen muß, "sondern entweder Zwischenwerte ansetzen kann oder die Gesamtabschreibung auf einen späteren Zeitpunkt verschieben darf". Wenn auch dieser Grundsatz in obigem Urteil für Wertverluste beim Anlagevermögen ausgesprochen wurde, so kann doch kein Zweifel bestehen, daß für das Umlaufvermögen nicht der gleiche Standpunkt einzunehmen ist.

Somit hat der Kaufmann das Recht, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen sein Warenlager mit jedem Wert anzusetzen, der zwischen den beiden Grenzwerten liegt, d.h. es ist dem Unternehmer ausdrücklich erlaubt, die Teilwertherabsetzung auf mehrere Jahre zu verteilen. Diese Möglichkeit bietet dem Kaufmann eine wesentliche Erleichterung bei der Teilwertbemessung, da er durch das Wahlrecht nicht gezwungen ist, den möglichen Teilwert immer sofort exakt zu ermitteln. Eine wesentliche Einschränkung erfährt jedoch dieses Wahlrecht durch den Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz. Nach diesem Grundsatz wäre es unzulässig, wenn ein Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz niedriger, z.B. mit dem Teilwert, als in der Handelsbilanz, z.B. mit den Anschaffungskosten, ausgewiesen würde. In der Steuerbilanz kann deshalb ein Zwischenwert nur dann angesetzt werden, wenn er nicht niedriger ist als der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wert. Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang noch auf die Entscheidung des RFH vom 21.6. 1939 (RStBl. 1939 S. 970) hingewiesen, welche zunächst wiederum klar herausstellt, daß ein Zwischenwert als solcher grundsätzlich steuerlich zulässig ist. Darüber hinaus bestimmt dieses Urteil, daß eine Änderung des Zwischenwertes in der Bilanz jedoch der Zustimmung des Finanzamtes bedarf.

b) Der "echte Lagerwert" und seine Beeinflussungsfaktoren.

Nach diesen grundsätzlichen Ausführungen über den Teilwertbegriff, seinen besonderen Merkmalen und den Grenzen, innerhalb derer der Teilwert liegen kann, ist es nun erforderlich, die möglichen Einflüsse auf die Höhe des "echten Lagerwerts", der u.a. den Teilwertgedanken zum Ausgangspunkt hat, bei der Bewertung von Ersatzteilelagern im Kraftfahrzeughandel näher zu untersuchen.

Im vorhergehenden Abschnitt wurde ausführlich dargelegt, welche Überlegungen bei einer konstruierten Betriebsveräußerung sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber anstellen würden, um zu einem von beiden als richtig aner-

kannten Ergebnis zu gelangen. Wenn die in der Praxis tatsächlich stattgefundenen Betriebsveräußerungen für die weiteren Abhandlungen als eine Art Richtschnur dienen sollen, so sei bereits jetzt schon festgestellt, daß es sich dabei fast immer um eine Veräußerung des stehenden Betriebes, jedoch ohne Grundstücke und Gebäude handelte, die aber in der Regel wiederum dem Erwerber pachtweise zur Verfügung gestellt wurden. Dabei ist besonders herauszustellen; daß in jedem einzelnen Fall das Ersatzteilelager immer als untrennbare Einheit angesehen wurde und nie von einzelnen bestimmten Beständen des Gesamtlagers gesprochen wurde. Aus diesem Grunde sind die nachfolgenden Überlegungen immer auf das Teilelager als Gesamtkomplex abgestellt, weil, wie früher schon aufgezeigt, das ganze Bewertungsproblem von Ersatzteilen unter diesem Aspekt gesehen werden muß.

Bei der Frage, welchen Einflüssen die Höhe des "echten Lagerwerts" bei Ersatzteilelagern unterliegt, kommt es nun vor allem auf die Aussichten und Überlegungen des mutmaßlichen Erwerbers an. Dieser wird gerade bei der Wertermittlung von Ersatzteilen auf Grund seiner gesunden kaufmännischen Beurteilungsfähigkeit und der entsprechenden Fachkenntnis bei seinen ganzen Überlegungen nicht davon ausgehen, zu welchen Preisen er die in Frage kommenden Teilebestände auf dem Beschaffungsmarkt, hier also nur vom Herstellerwerk oder dem zuständigen Großhändler, erwerben kann. Wenn ihm dieser "Beschaffungswert" auch als ein Hilfwert von großem Nutzen ist, so wird er seine Überlegungen ausschließlich darauf konzentrieren, welche Möglichkeiten in den Beständen für eine weitere Verwendung bzw. Veräußerung liegen. Wie schon weiter oben aufgezeigt, ist der Kraftfahrzeughändler nicht in der Lage, mit einem breiten Abnehmerkreis für den Kauf von einzelnen Ersatzteilen rechnen zu können, weil praktisch der sogenannte Letztverbraucher als Ladentischkunde wegen der Nutzlosigkeit der Teile ohne entsprechenden Einbau in ein Kraftfahrzeug nicht in Frage kommt. Folglich hat er nur die Möglichkeit, die erworbenen Einzelteile im Rahmen von Re-

paraturen zu verwenden und auf diesem Wege die Veräußerung an die Kraftfahrzeugbesitzer zu betreiben. Diese Veräußerung kann aber aus betriebsinternen Gründen, wie z.B. Raumfrage für zusätzliche Arbeitsplätze, Zahl der Mechaniker, Größe des Kundenstamms usw., in vielen Fällen nur im Laufe der Zeit und je nach Reparaturanfall geschehen. Dabei rechnet der vorsichtige Erwerber durchaus mit der Möglichkeit, daß bis zu einem restlosen Verkauf der übernommenen Teilebestände auf dem Absatzmarkt leicht Umstände eintreten können, die sich in ungünstiger Weise auf den Wert der Ersatzteile auswirken, wie z.B. der häufige Umstand einer Modelländerung. Deshalb beurteilt der prae-sumptive Käufer den Wert des zu erwerbenden Teilelagers ausschließlich nach der zu erwartenden Verwertbarkeit, die sich wiederum in einem geschätzten Verkaufspreis ausdrückt. Da aber der Betriebserwerber als zukünftiger Vertragshändler jederzeit die erforderlichen Ersatzteile vom Herstellerwerk mit dem ihm vertraglich zustehenden Händler-rabatt beziehen kann, müssen die geschätzten Verkaufspreise selbstverständlich um die gleichen Rabattsätze vermindert werden. Ferner werden daneben, wie die Praxis zeigt, noch besondere Abschläge für die bis zum mutmaßlichen Verkauf entstehenden Vertriebs- und Vertriebssonderkosten (wie z.B. Lagerzinsen) vom Erwerber abgesetzt. Dazu werden normalerweise für die in den Teilebeständen steckenden Risiken der qualitativ nicht vollen Verwendbarkeit, welche wegen der Vielzahl der zu erwerbenden Einzelstücke in der zur Verfügung stehenden Zeit nicht einwandfrei festgestellt werden können, noch weitere Abschläge in Ansatz gebracht.

aa) Einwirkungen der Nachkriegsentwicklungen in der Kraftfahrzeugindustrie auf das Händlerteilelager.

Die letzten Ausführungen zeigten, daß gerade bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilebeständen im Kraftfahrzeughandel die Orientierung nach dem Beschaffungsmarkt zu keinen brauchbaren und der Wirklichkeit entsprechenden Ergebnissen führt. Dies um so mehr, als be-

sonders die vergangenen fünf Jahre ganz offensichtlich zeigten, daß die Herstellerwerke (außer der Volkswagenwerk GmbH) sich den jeweiligen Marktverhältnissen auch in geschmacklicher, formgebungs- und ausstattungsmäßiger Hinsicht laufend anpassen müssen, um einerseits den Forderungen der breiten Käuferschicht nachzukommen, die mit steigendem Wohlstand auch bedeutend höhere Ansprüche stellt, und um andererseits ein Nachhinken hinter dem technischen Fortschritt zu vermeiden. Dies ist besonders beim Karosseriebau feststellbar. Dort mußten sich plötzlich sämtliche führenden deutschen Herstellerwerke (außer der Volkswagenwerk GmbH) in den Jahren 1952/53 zwangsläufig damit beschäftigen, den Forderungen des in- und ausländischen Abnehmermarktes insofern nachzukommen, als auch sie dazu übergehen mußten, ihre Fahrgestelle an Stelle der alten "Kasten-Form" mit der neuen "Ponton-Form" zu umkleiden. Diese Entwicklung wurde durch die zahlreichen aus den U.S.A. stammenden neuen Autoformen verursacht, welche die konservative deutsche Formgebung als rückständig erscheinen ließ. Ein ähnliches Beispiel auf dem rein technischen Sektor kann in der Entwicklung des sogenannten "synchronisierten Getriebes" gesehen werden. Statteten die Fabriken um 1952 ihre Fahrzeuge nur teilweise mit dieser Schalterleichterung aus (d.h. nur für die "unteren" oder "oberen" Schaltgänge), so wurden sie in den folgenden Jahren automatisch dazu gezwungen, diesen Schaltvorteil auf alle "Gänge" auszudehnen.

Besonders auffallend ist jedoch in der Kraftfahrzeugbranche, daß die in den Jahren 1952/53 auf den Markt gebrachten Typen und Modelle der einzelnen Fabrikate einer dauernden Verbesserung, die auch bedeutende Veränderungen in der äußeren Form oder in der technischen Ausrüstung mit sich brachte, unterlegen haben. Diese Änderungen haben auch im gegenwärtigen Zeitpunkt noch kein Ende gefunden. Ja, es wurde langsam zur Gewohnheit, daß sich bestimmte Fabrikate (z.B. Opel, Ford) fast jedes Jahr mit einem "neuen Gesicht" oder mit neuen technischen Merkmalen (z.B. Overdrive-Getriebe) dem Käufermarkt vorstellen. Die-

se fabrikationsmäßige Kurzlebigkeit einzelner Typen und Modelle beeinflusst aber in entscheidendem Maße auch das gesamte Ersatzteilewesen. Die laufenden Modelländerungen schlagen sich ja nicht nur beim einzelnen Kraftfahrzeug nieder, sondern verursachen im gleichen Umfang eine entsprechende Ausdehnung des Ersatzteilelagers des Vertragshändlers, welcher vom Herstellerwerk vertraglich dazu verpflichtet ist, seinen Lagerbestand immer so zu bemessen, daß er den durchschnittlichen Anforderungen seitens der Kunden ohne Schwierigkeiten nachkommen kann. Der Händler muß also, um in der Reparaturwerkstätte jederzeit betriebsbereit zu sein, von sämtlichen gefahrenen Typen und Modellen des vertretenen Fabrikats eine bestimmte Anzahl von Ersatzteilen auf Lager haben. Diese typen- und modellmäßige Zusammensetzung der Teilebestände, die von Ersatzteilen für noch gefahrene Vorkriegstypen und -modelle bis zu denen für die neuesten Typen und Modelle reichen muß, führt letzten Endes dazu, daß bei den Bewertungsüberlegungen die zukünftige Absatzmöglichkeit die allein entscheidende Rolle spielen muß. Die Grundlage für die Ermittlung des wirklich "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen bildet somit immer der zukünftig noch erzielbare Verkaufserlös. Dieser geschätzte Preis wird dann durch entsprechende Abschläge auf eine Höhe korrigiert, bei der eine Absatzmöglichkeit unter normalen Umständen gewährleistet ist. Ergänzend sei in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des RFH vom 17.4.1929 (RStBl. 1929 S.449) hingewiesen, in welcher die Wertermittlung vom Absatzmarkte her unter bestimmten Voraussetzungen, die im Kraftfahrzeughandel zweifellos vorliegen, für zulässig erklärt wird. Es heißt dort wörtlich:

"Die Bewertung der Waren in Warenhandelsgeschäften (Großhandel und Einzelhandel) mit dem Anschaffungspreise widerspricht nur dann den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wenn der im regelmäßigen Verkehr am Bilanzstichtag erzielbare Verkaufspreis abzüglich der Verkaufsspesen geringer ist als der Anschaffungspreis, und wenn der Kaufmann bei vorsichtiger Bewertung aller Um-

stände auch nicht damit rechnen kann, bei späterer Veräußerung den Anschaffungspreis zuzüglich Verkaufsspesen zu erhalten".

Nach diesem Urteil verstößt es also sogar gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn die Ersatzteile mit den Anschaffungskosten bewertet werden, obwohl bekannt ist, daß unter Berücksichtigung aller Umstände der Verkaufserlös abzüglich Verkaufsspesen, wobei hier von einer Veräußerung des Gesamtbestandes ausgegangen werden muß, zwangsläufig niedriger sein wird als die Anschaffungskosten.

Aus den bisher gemachten Ausführungen geht klar hervor, daß bei der Ermittlung des Teilwertes und somit auch des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilebeständen im Kraftfahrzeughandel die Verwertungs- und Verwendungsmöglichkeit, so wie sie ein fachkundiger Erwerber sieht, die entscheidende Bedeutung haben. Die Einschätzung dieser Möglichkeit einer späteren Weiterveräußerung in Form von Reparaturen wird dabei im wesentlichen von folgenden Faktoren beeinflusst:

- a) vom Umfang des Ersatzteilelagers,
- b) von den darin steckenden Risiken in qualitativer Hinsicht und
- c) vor allem von dem Risiko der teilweisen Unverkäuflichkeit bzw. Ungängigkeit.

bb) Der Umfang des Teilelagers und seine Auswirkung auf den "echten Lagerwert".

Bei der Wertermittlung der Ersatzteile spielt der wertmäßige Umfang des Teilelagers insofern eine nicht unwesentliche Rolle, als es keinem Kaufmann gleichgültig ist, ob er bei einem eventuellen Betriebs- oder Teilbetriebskauf schon von vornherein gezwungen ist, einen vorhandenen Bestand an Ersatzteilen in einem mehr oder weniger großen Umfang zu übernehmen. Ferner kommt mancher Erwerber bei seinen Überlegungen zu dem durchaus richtigen Schluß, daß

durch laufende Ersatzteilebestellungen beim Herstellerwerk eine gute Kontaktposition geschaffen wird, was gerade am Anfang der Handlertätigkeit von manchen Vorteilen sein kann. Außerdem ist dabei noch folgende wichtige Überlegung zu berücksichtigen: Der praesumptive Käufer eines Kraftfahrzeugbetriebes oder -teilbetriebes oder auch nur eines Ersatzteilelagers wird bei Vorliegen normaler Umstände, worunter auch die Betriebs- oder Teilbetriebsfortführung durch den Erwerber zu verstehen ist, sich nur unter der Voraussetzung zum Kauf entschließen, wenn er gleichzeitig mit der Zuteilung eines Händlervertrages seitens des Herstellerwerkes rechnen kann bzw. bereits die entsprechende Zusage hat. Für ihn wäre ohne die Erfüllung dieser Voraussetzung der Erwerb uninteressant. Sämtliche Herstellerwerke pflegen jedoch auf den Händler nicht nur auf dem Neuwagenverkaufssektor einen nachhaltigen Druck auszuüben, z.B. in Form der im voraus bestimmten jährlichen Abnahmeverpflichtung, sondern nehmen auch auf dem Ersatzteilesektor eine ähnliche Haltung ein. So erfassen die Lieferwerke laufend an Hand von Statistiken, in welchem Umfang der einzelne Händler Ersatzteile bezieht. Diese Bezugsmenge wird dann meistens auf die vom Händler bezogenen Neuwagen umgelegt. Es ist dabei den Herstellerwerken nicht gleichgültig, ob pro abgenommenem und ausgeliefertem Fahrzeug Ersatzteile im Werte von DM 50.- oder DM 500.- bezogen wurden. Daneben sind auch von den Werken statistisch ermittelte Mindestersatzteilebezüge festgelegt, deren Unterschreitung zu Maßnahmen der Herstellerwerke führt. Die Folge davon ist, daß jeder Vertragshändler, der zwangsläufig auf den Bestand des Händlervertrages mit dem Fabrikatehersteller angewiesen ist, in jeder Hinsicht und immer bestrebt ist, die Erwartungen seines Vertragspartners in bezug auf die Ersatzteileabnahme bestmöglich zu erfüllen. Darum ist es einem praesumptiven Käufer eines Kraftfahrzeugbetriebes oder -teilbetriebes nicht gleichgültig, ob er seinen erforderlichen Ersatzteilebestand von seinem Rechtsvorgänger, also dem ehemaligen Händler, oder vom Herstellerwerk direkt bezieht. Er wird deshalb dem Bezug

vom Herstellerwerk mit Sicherheit dann den Vorzug geben, wenn dieses die fraglichen Ersatzteile zu den gleichen Bedingungen liefert wie sie der Veräußerer als Rechtsvorgänger anbieten würde. Um das wirtschaftliche und geschäftspolitische Übergewicht des Herstellerwerkes entsprechend auszugleichen, muß daher auf der Preisseite ein so erheblicher Vorteil geboten werden, daß der Erwerber das Risiko, das in jeder anderen Bezugsquelle als dem Herstellerwerk liegt, in Kauf nimmt.

cc) Qualitätsschaden und ihre Auswirkungen auf den "echten Lagerwert".

Des weiteren wird die Werthöhe von Ersatzteilebeständen durch die Tatsache beeinflußt, daß innerhalb des Gesamt-vorrates sich einzelne Teile befinden, die durch bestimmte Mängel ihre volle Gebrauchsfähigkeit verloren haben. Wie schon früher eingehend dargelegt, können diese Mängel in Form von kleinen Fehlern, Beschädigungen, Kratzern, Verbeulungen oder Roststellen, also mit einem Wort in Form von "Qualitätsschäden" vorhanden sein. Ein Betriebserwerber wird sich jedoch kaum im Rahmen der Kauf-Verhandlungen die Zeit nehmen können, den von ihm zu übernehmenden Teilebestand, welcher bis zu 10.000 und 20.000 Einzelstücke umfassen kann, genau auf derartige Mängel hin zu überprüfen. Er müßte dazu nämlich selbst jedes Einzelteil in die Hand nehmen und einer ganz genauen Prüfung unterziehen. Bei manchen Ersatzteilen, z.B. Zündverteilern, Lichtmaschinen, Benzinpumpen usw. würde eine derartige "optische" Qualitätskontrolle gar nicht ausreichen, weil sich die wesentlichen Bestandteile unter einer Umschließung befinden bzw. weil sich erst bei der tatsächlichen Inbetriebnahme dieser Aggregate ihr einwandfreier Zustand zeigt. Aus diesem Grunde wird ein praesumptiver Käufer auf eine derartige Überprüfung verzichten oder diese nur auf Stichproben beschränken. Andererseits wird er auch kaum von seinem Rechtsvorgänger verlangen, daß er vor der Preisfestsetzung seinen gesamten Ersatzteilebestand durch einen objektiven Gutachter auf derartige Qualitätsmängel genau untersuchen

läßt und das Ergebnis schriftlich in Form eines Qualitätsgutachtens bei den Verkaufsverhandlungen vorliegt. Die Praxis zeigt jedoch immer wieder, daß ein mehr oder weniger umfangreicher Gesamtbestand eine Anzahl von Einzelteilen enthält, bei denen sich erst bei der direkten Verwendung im Rahmen einer Kraftfahrzeugreparatur herausstellt, daß sie aus bestimmten Gründen nicht zu gebrauchen sind und deshalb bestenfalls von einem Schrotthändler oder Autoverwerter zu einem äußerst niedrigen Preis abgenommen werden. Wenn auch der Anteil derartiger mangelhafter und deshalb nicht verwendbarer Einzelteile im Hinblick auf den Gesamtbestand normalerweise nicht gleich 30% oder 50% beträgt, so wirkt sich das Vorhandensein als solches doch auf die Wertbemessung aus. In der Regel nimmt ein Erwerber dieses Risiko nur dann in Kauf, wenn dafür bei der Preisfestsetzung ein entsprechender Pauschalabzug vorgenommen wird.

dd) Das Risiko der Ungängigkeit als wesentlicher Faktor bei der Bemessung des "echten Lagerwerts".

Der weitaus entscheidendste Faktor bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilebeständen ist jedoch das Risiko der gegenwärtigen oder späteren Ungängigkeit bzw. Unverkäuflichkeit. Es ist dabei zunächst klarzustellen, daß dieses Risiko nicht mit dem unter cc) angeführten Beeinflussungsfaktor der Nichtverwendbarkeit gleichzusetzen ist, wenn auch dieser ebenfalls letzten Endes in der Ungängigkeit oder Unverkäuflichkeit seinen Ausdruck findet. Während die Nichtverwendbarkeit ihre Ursache in der mangelhaften Ausführung oder in der Schadhaftheit einzelner Ersatzteile hat, ist das Risiko der Ungängigkeit ausschließlich von der Nachfrageseite oder der Absatzseite her zu erklären.

Da ein Vertragshändler neben dem Verkauf von Neuwagen vor allem verpflichtet ist, sein Ersatzteilelager stückmäßig so auszustatten, daß er jederzeit in der Lage ist, sämtliche normalerweise anfallenden Reparaturen an sämtlichen

noch gefahrenen Typen und Modellen des vertretenen Fabrikats auszuführen, ist er automatisch gezwungen, dauernd einen bestimmten Mindestbestand an Ersatzteilen, deren Zusammensetzung in vielen Fällen vom Lieferwerk grundsätzlich vorgeschrieben ist, zu halten. Dieser Mindestbestand birgt aber bei den meisten Fabrikaten, so vor allem bei Opel und Ford - weniger bei V.W., insofern ein großes Risiko, als mit Rücksicht auf die verschiedenen Typen und zahlreichen Modelle und die immer wiederkehrenden Änderungen, wenn auch diese z.T. nur geringfügig sind und häufig nur Geschmacksänderungen darstellen, laufend neue Ersatzteilearten vom Herstellerwerk herausgebracht werden. Es ergibt sich somit im Laufe der Zeit beim Vertragshändler zwangsläufig die Situation, daß sein Ersatzteilelager, um die auferlegte Betriebsbereitschaft zu erhalten, sich aus einer Vielzahl von kleinen Typen- und Modellagern zusammensetzt, weil jedes vom Werk herausgebrachte Modell immer wieder die entsprechende Ergänzung in der Lagerhaltung erfordert. Wenn auch grundsätzlich nicht jedes neue Modell aus vollkommen "neuen oder erstmaligen" Ersatzteilen besteht und somit z.T. Ersatzteile älterer Modelle auch in den neueren Modellen immer wieder Verwendung finden können, so verursachen derartige Änderungen doch automatisch wieder die Angleichung der Ersatzteilefabrikation und damit auch die Anpassung der Lagerhaltung beim Vertragshändler. Dabei ist weiter zu bedenken, daß die Nachfrage nach den einzelnen Typen- und Modellersatzteilen nicht einheitlich sein kann, da die Werkstattkunden nicht alle den gleichen Typ und das gleiche Modell benutzen. Es wird somit je nach der Vielzahl der vom Herstellerwerk herausgebrachten Typen und Modelle der Bedarfsgrad der einzelnen Ersatzteile verschieden sein. Aus diesem Grunde ist es durchaus richtig, wenn behauptet wird, daß die Gängigkeit der einzelnen Ersatzteile von dem jeweiligen Anfall der einem Handlerbetrieb übergebenen Reparaturarbeiten an den einzelnen Typen und Modellen abhängt, was aber letzten Endes nicht vom Kraftfahrzeugbetrieb sondern ausschließlich von den einzelnen Kunden bestimmt wird. Der Kraft-

fahrzeughändler ist aber nicht in der Lage, zu beurteilen, welche Ersatzteile für welche Typen und Modelle in nächster Zeit - die Praxis rechnet dabei für die nächsten drei bis vier Monate - zur Ausführung von anfallenden Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten erforderlich sein werden. Es ist deshalb gerade in der Kraftfahrzeugbranche die Haltung eines solchen verhältnismäßig umfangreichen Lagerbestandes mit einem außerordentlichen Risiko verbunden.

Dieses Risiko ist aber nicht nur dem Verkäufer sondern auch dem praesumptiven Käufer wohlbekannt. Aus diesem Grunde wird bei jeder Verkaufsverhandlung, die u.a. auch Ersatzteilebestände einschließt, die Wertbemessung bzw. die Höhe des dafür angesetzten Preises davon abhängen, wie seitens des Käufers der Grad der Gängigkeit, also die laufende Verkaufsfähigkeit bei Berücksichtigung der im Zeitpunkt der Übernahme noch laufenden Typen und Modelle, welche praktisch die zukünftige Nachfrage darstellen, beurteilt wird. In jedem Falle wird sich gerade hier die kaufmännische Vorsicht, vielleicht sogar ein gewisser kaufmännischer Pessimismus des Erwerbers dahingehend auswirken, daß er die zukünftige Gängigkeit der einzelnen Ersatzteile nicht zu optimistisch einschätzt. Diese auf objektiven Erfahrungen beruhende, aber schließlich nur eine subjektive Schätzung darstellende Beurteilung wirkt sich daher in entscheidendem Maße auf die Preisverhandlungen in der Form aus, daß der Erwerber für die Übernahme dieses bedeutenden Risikos ein entsprechendes Äquivalent haben will, das sich in der Wertbemessung bzw. Preisfestsetzung ausdrückt.

Dieses Äquivalent besteht immer darin, daß bei der Ermittlung des Wertes der Ersatzteilebestände ein bedeutender Abschlag für obiges Risiko des Ungängigwerdens vorgenommen wird. Wenn auch die Wahrscheinlichkeit besteht, daß einzelne im Zeitpunkt der Wertbemessung als ungängig angesehene Teile später doch noch mit dem vollen Verkaufspreis veräußert werden können, so muß trotzdem der Erwerber bei der Übernahme damit rechnen, daß ein gewisser Anteil lie-

fahrzeughändler ist aber nicht in der Lage, zu beurteilen, welche Ersatzteile für welche Typen und Modelle in nächster Zeit - die Praxis rechnet dabei für die nächsten drei bis vier Monate - zur Ausführung von anfallenden Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten erforderlich sein werden. Es ist deshalb gerade in der Kraftfahrzeugbranche die Haltung eines solchen verhältnismäßig umfangreichen Lagerbestandes mit einem außerordentlichen Risiko verbunden.

Dieses Risiko ist aber nicht nur dem Verkäufer sondern auch dem praesumptiven Käufer wohlbekannt. Aus diesem Grunde wird bei jeder Verkaufsverhandlung, die u.a. auch Ersatzteilebestände einschließt, die Wertbemessung bzw. die Höhe des dafür angesetzten Preises davon abhängen, wie seitens des Käufers der Grad der Gängigkeit, also die laufende Verkaufsfähigkeit bei Berücksichtigung der im Zeitpunkt der Übernahme noch laufenden Typen und Modelle, welche praktisch die zukünftige Nachfrage darstellen, beurteilt wird. In jedem Falle wird sich gerade hier die kaufmännische Vorsicht, vielleicht sogar ein gewisser kaufmännischer Pessimismus des Erwerbers dahingehend auswirken, daß er die zukünftige Gängigkeit der einzelnen Ersatzteile nicht zu optimistisch einschätzt. Diese auf objektiven Erfahrungen beruhende, aber schließlich nur eine subjektive Schätzung darstellende Beurteilung wirkt sich daher in entscheidendem Maße auf die Preisverhandlungen in der Form aus, daß der Erwerber für die Übernahme dieses bedeutenden Risikos ein entsprechendes Äquivalent haben will, das sich in der Wertbemessung bzw. Preisfestsetzung ausdrückt.

Dieses Äquivalent besteht immer darin, daß bei der Ermittlung des Wertes der Ersatzteilebestände ein bedeutender Abschlag für obiges Risiko des Ungängigwerdens vorgenommen wird. Wenn auch die Wahrscheinlichkeit besteht, daß einzelne im Zeitpunkt der Wertbemessung als ungängig angesehene Teile später doch noch mit dem vollen Verkaufspreis veräußert werden können, so muß trotzdem der Erwerber bei der Übernahme damit rechnen, daß ein gewisser Anteil lie-

gen bleiben wird und als unverwendbar höchstens mit dem Schrott- oder Materialwert abgestoßen werden kann.

Diese oben gemachten Ausführungen, welche nicht nur die bei der Bewertung von Ersatzteilen auftauchenden Probleme herausstellen sollten, sondern bereits einen Hinweis auf die Möglichkeiten einer Wertfindung als solche aufzeigen, finden z.T. auch bei der Bewertung von Forderungen ihre Bestätigung. Bei der Forderungsbewertung kommt es auch nicht nur darauf an, ob die Forderung später eingeht, sondern es muß auch die Gefährdung des Eingangs als wertminderndes Risiko berücksichtigt werden (vergl. dazu u.a. die Urteile des FG Hannover vom 29.9.1953, EFG 1953 S.49 und des FG Bremen vom 15.10.1954, EFG 1955 S.9). Genau so ist nach den Grundsätzen kaufmännischer Vorsicht eine entsprechende Risikominderung bei der Bewertung eines umfangreichen Ersatzteilelagers geboten und gerechtfertigt (vergl. dazu auch die in der DStR 1954 S. 974 zitierte Rechtsprechung, wonach der Grad der Umsatzfähigkeit, aber auch die große Menge der in Frage stehenden Vorräte den Teilwert beeinflussen). Dabei entscheidet für die Bemessung der Teilwertabschläge der Höhe nach das pflichtmäßige Ermessen des Kaufmanns selbst unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung bzw. Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise (vergl. dazu BFH vom 25.6.1953, BStBl.1953 S.254).

c) Die in der Praxis stattgefundenen Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen und die daraus gewonnenen Erkenntnisse für die Ermittlung des "echten Lagerwerts".

aa) Darstellung von fünf Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen.

Nach Darlegung der wesentlichen Faktoren, die sich bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen zwangsläufig auswirken müssen, liegt es nahe, daß nun auf die Möglichkeiten der theoretischen und praktischen Errechnung dieses Wertes eingegangen wird. Bevor jedoch diese Möglichkeiten genauer untersucht bzw. entwickelt werden, möchte der Verfasser zum besseren Verständnis der späteren Er-

gebnisse einige Musterfälle aus der Praxis anführen. Hier handelt es sich um tatsächliche Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen, bei denen gerade der Wertansatz des Ersatzteilelagers einen bedeutenden Diskussionspunkt bei den Kaufverhandlungen darstellte. Nach Ansicht des Verfassers kann auf die eingehende Behandlung dieser wenigen Fälle auch deshalb nicht verzichtet werden, weil sich in der Kraftfahrzeugbranche als einem der jüngsten Wirtschaftszweige auf dem Gebiet der Ersatzteilebewertung noch keine allgemein gültigen und allseits anerkannten Handelsbräuche entwickelt und durchgesetzt haben. Ferner muß bei dem Versuch, ein derartiges Bewertungsverfahren zu entwickeln, wie aus früheren Ausführungen ersichtlich, immer von einer Veräußerung des Gesamtlagers - also zumindest eines Teilbetriebes - ausgegangen werden. Nun wäre es nicht sehr schwierig, derartige Veräußerungsfälle theoretisch zu konstruieren. Eine solche Konstruktion würde aber für die Praxis keinen großen Aussagewert haben, da es nicht zu umgehen wäre, sämtliche Angaben auf dem Schätzwege zu ermitteln. Es wäre leicht möglich, daß das dabei erzielte Ergebnis trotz der Verwendung theoretisch vertretbarer Prämissen als den praktischen Verhältnissen und wirklichen Tatbeständen nicht entsprechend abzulehnen ist. Es wäre weiter möglich, daß ein solches Ergebnis sogar zu einer Verkennung des ganzen Bewertungsproblems im Kraftfahrzeughandel führen könnte und die Lösung aus diesem Grunde von unrichtigen Ansatzpunkten aus gesucht wird. Aus all diesen Gründen hält es der Verfasser für unbedingt erforderlich und äußerst aufschlußreich, wenn zunächst die Wirklichkeit an Hand von praktischen Fällen, welche bis in die Einzelheiten hinein so dargestellt werden, wie sie wirklich aufgetreten sind, zur Kenntnis gebracht wird. Vor allem aber kann auf die eingehende Untersuchung dieser wenigen Veräußerungsbeispiele auch deshalb nicht verzichtet werden, weil derartige Musterbeispiele in der Kraftfahrzeugbranche äußerst selten sind. Wenn sie auch nicht als alleinige Ausgangsbasis für die Lösung des Bewertungsprob-

lems betrachtet werden dürfen oder sogar als "gefundene Lösung" in der Praxis Anwendung finden können, so bieten sie doch gewisse Anhaltspunkte und bestätigen vor allem voll und ganz die in den früheren Abschnitten angestellten Überlegungen. Aus verständlichen Gründen muß bei der anschließenden Beschreibung der Einzelfälle auf solche Angaben, die zu einer Identifizierung der Person oder des Betriebes dienen könnten, verzichtet werden. Es erfolgen jedoch die Zahlenangaben, soweit sie dem Verfasser zugänglich waren, in der tatsächlichen Höhe. Aus Vereinfachungsgründen wurden diese auf runde DM 100.-- auf- oder abgerundet.

Fall A 1):

Ein in der Kraftfahrzeugbranche erfahrener und anerkannter Fachmann sah sich aus bestimmten Gründen im Jahre 1949 veranlaßt, seine umfangreichen und den damaligen Umständen gemäß äußerst gut sortierten Bestände an Original-Werks- und Zubehörteilen zu veräußern. Die Zusammensetzung der Vorräte an Original-Werksteilen war deshalb außerordentlich günstig, weil er auf Grund seiner ehemaligen Tätigkeit beim Lieferwerk über sehr gute Beziehungen, welche in der RM-Zeit und auch noch in der anfänglichen DM-Zeit beim Ersatzteileeinkauf von großem Nutzen waren, verfügte. Der Buchwert der zum Verkaufsstichtag ermittelten Bestände betrug rd. DM 228.500.--. Ein derartig hoher Lagerbestand barg auch schon zur damaligen Zeit große Risiken, die sowohl vom Verkäufer als auch vom Käufer anerkannt bzw. erkannt wurden. Trotz der sehr guten Sortierung, welche unter normalen Voraussetzungen den Wert eines Gesamt-lagers eher erhöhen müßte, wurde das Risiko des Umfangs und der Qualitätsschäden einzelner Ersatzteile, vor allem aber das Risiko der Unverkäuflichkeit bzw. Ungängigkeit vom Käufer so hoch eingeschätzt, daß er nach reiflicher Überlegung und stichprobenweiser Überprüfung der einzelnen Teilegruppen zu dem Schluß kam, für den Erwerb der Gesamtbestände nur rd. DM 114.250.-- aufzuwenden. Er schätzte also als fachkundiger Kaufmann die oben angeführten

1) vergl. Haug, M., Die Inventur im Kraftfahrzeugbetrieb, München o.J., S.60

Risiken, vor allem aber das der Unverkäuflichkeit so hoch ein, daß nach seiner Ansicht die Möglichkeit einer späteren Veräußerung bzw. Verwertbarkeit nur mit 50% der Anschaffungspreise bewertet werden konnte. In dem anschließend abgeschlossenen Kaufvertrag einigten sich beide Partner auch auf dieser Grundlage. Auf die ursprünglich mit rd. DM 228.500.- bewerteten Teilebestände wurde somit ein Abschlag von 50%, das sind rd. DM 114.250.- vorgenommen und als Kaufpreis ein Betrag in Höhe von rd. DM 114.250.- ausgewiesen.

Im Laufe der Jahre 1949 bis 1953 zeigte jedoch die inzwischen gesammelte Erkenntnis auf Grund der praktischen Erfahrung, daß die im Jahre 1949 vorgenommene Schätzung der Verwertbarkeit bzw. Verkäuflichkeit der schon damals nur mit 50% der Anschaffungskosten bewerteten Vorräte, welche zweifellos von den beiden branchenkundigen Vertragspartnern gewissenhaft und vorsichtig durchgeführt wurde, noch viel zu optimistisch war. Es stellte sich nämlich heraus, daß mit der Entwicklung neuer Autotypen und -modelle, die gerade in diesen Jahren ihren Anfang nahm, die ursprünglich noch als durchaus absetzbar beurteilten Bestände durch die technische und geschmackliche Überholung in ihrem Wert so stark sanken, daß es nicht möglich war, einen nicht unbeträchtlichen Teil davon abzusetzen. Es konnte auch trotz Herabsetzung der anfänglichen Angebotspreise nicht erreicht werden, sämtliche Ersatzteile zu verkaufen. Es blieb dem Käufer somit nichts anderes übrig, als die unverkäuflichen Bestände als Schrottmaterial abzugeben. Der dadurch entstandene Verlust zeigte dem Käufer deutlich, daß die seinerzeitige Bewertung trotz großer Vorsicht und Gewissenhaftigkeit keineswegs den Verhältnissen der tatsächlichen Wirklichkeit entsprach. Er wandte sich deshalb nochmals an den Verkäufer und beantragte eine Korrektur des Kauf-Wertansatzes von 1949. Nach langen Diskussionen, wobei auch der Veräußerer die objektive Unrichtigkeit der damaligen Wertfestsetzung anerkennen mußte, einigten sich beide Partner auf folgender Grundlage:

Der ursprünglich in Höhe von rd. 50 % gemachte Abschlag, das waren rd. DM 114.250.-, wird nochmals um rd. DM 42.000.- erhöht, da sich tatsächlich erwiesen hat, daß der am Verkaufsstichtag vorhandene Gesamtbestand mit einem Anschaffungswert in Höhe von rd. DM 228.500.- nachweisbar nur um DM 72.250.- veräußert werden konnte.

Das bedeutet, wenn man den mit den normalen Anschaffungspreisen bewerteten Vorrat in Höhe von DM 228.500.- gleich 100% setzt, daß bereits 1949 ein Gesamtabschlag in Höhe von 68,4 %, das sind rd. DM 156.250.-, erforderlich gewesen wäre, um den "echten Lagerwert" zu erhalten.

Dem nicht branchenkundigen Leser wird eine derartige Wertberichtigung vielleicht als unglaublich hoch erscheinen. Es zeigt sich aber gerade bei diesem Veräußerungsfall, daß selbst die mit den nötigen Fachkenntnissen ausgestatteten Vertragspartner die in so umfangreichen Teilebeständen lagernden Risiken nicht hoch genug eingeschätzt hatten. Eine solche Haltung ist grundsätzlich beim Verkäufer verständlich, da dieser ja immer einen günstigen Preis erzielen möchte. In diesem Fall kann aber an der Seriosität und an der kaufmännischen Objektivität des Veräußerers nicht gezweifelt werden, was an und für sich auch schon daraus hervorgeht, daß er sich trotz einwandfreier vertraglicher Abmachungen noch nachträglich dazu bereit erklärte, den ursprünglich zu hoch angesetzten Verkaufswert auf Grund der Erkenntnisse in den Jahren nach dem Verkaufsstichtag auf eine objektive und der Wirklichkeit entsprechende Höhe zu korrigieren.

Abschließend kann festgehalten werden, daß der "echte Lagerwert" obiger Teilebestände im Anschaffungswert von rd. DM 228.500.- nur ganze rd DM 72.250.-, also 31,6 % der tatsächlichen Anschaffungskosten betrug.

Fall B ¹⁾:

Während bei A die Ermittlung des "echten Lagerwerts" noch mittels eines ziemlich rohen Verfahrens, nämlich nur durch die bloße Schätzung der zukünftigen Verkäuflichkeit des

1) vergl. Haug, M., a.a.O. S.60 ff.

Gesamtbestandes, durchgeführt wurde, und dieses später eine weitere Berichtigung erfuhr, zeigt sich bei dem folgenden Beispiel bereits der Versuch, das Problem der Findung des "echten Lagerwerts" durch eine möglichst erschöpfende Auswertung der praktischen Erkenntnisse zu lösen. Dies sollte dadurch erreicht werden, daß man die Vorräte bei der Ermittlung der notwendigen Wertabschläge nicht als Gesamtheit behandelte, sondern sie in einzelne "Gängigkeitsgruppen" aufteilte und diese einer sorgfältigen Prüfung unterzog, um daraus die Höhe der Abschläge abzuleiten. Im einzelnen handelt es sich um folgenden Tatbestand:

Als im Jahre 1950 der Händlervertrag eines Kraftfahrzeugbetriebsinhabers auslief, was letzten Endes eine Liquidation bzw. Teilliquidation des Unternehmens zur Folge haben mußte, trat ein in der Nähe liegender Vertragshändler des gleichen Fabrikates an diesen heran, weil er sich für eine Übernahme des gesamten Betriebes auf Pachtbasis interessierte. Er erklärte sich sogar bereit, neben den Ersatzteilebeständen auch das Inventar fest zu übernehmen, allerdings unter der Voraussetzung, daß über die Preisfestsetzung Einigkeit erzielt werden könne.

Bei den Preisverhandlungen über die Teilebestände, es handelt sich um einen Buchwert von rd. DM 178.000.-, stellte der praesumptive Käufer aber ganz bestimmte Forderungen. Zunächst sollte dabei der Gesamtbestand in zwei große Gruppen eingeteilt werden. Die eine Gruppe sollte die fabrikneuen und gängigen Ersatzteile, die andere Gruppe die sogenannten "ungängigen" Ersatzteile umfassen. Dabei wurde der Grad der Gängigkeit nach der Umschlagshäufigkeit der einzelnen Teile in den letzten 12 Monaten beurteilt. Nach Ansicht des Interessenten war in jedem Fall ein Ersatzteil dann als "ungängig" anzusehen, wenn die Umschlagshäufigkeit unter 1,0 lag, d.h. wenn es im Laufe des vergangenen Jahres nicht mindestens 1 mal umgesetzt werden konnte.

Die Bewertung der nach obigen Gesichtspunkten aufgeteilten Bestände sollte dann wie folgt durchgeführt werden: Die fabrikneuen und gängigen Ersatzteile sollten mit den reinen Anschaffungspreisen, die durch den Abzug der entsprechenden Rabatte von den am Stichtag gültigen Listenverkaufspreisen - die somit die Wiederbeschaffungspreise darstellten - anzusetzen sein. Bei den ungangigen Ersatzteilen, also solchen, deren Umschlagshäufigkeit unter 1,0 lag, sollte von den reinen Anschaffungspreisen (Wiederbeschaffungspreise) ein pauschaler Wertabschlag in Höhe von 70% vorgenommen werden.

Nun traten aber bei dem ehemaligen Vertragshändler Umstände ein, die ihn zwangen, die Idee einer Verpachtung des gesamten Betriebes wieder aufzugeben. Da jedoch der Nachbarhandler die Möglichkeit erkannte, durch den Ausfall des ursprünglichen Vertragshändlers sein Geschäft raum- und umfangmäßig bedeutend erweitern zu können, was gerade in diesem Fall große Vorteile barg, errichtete er kurzentschlossen, nachdem eine pachtweise Regelung nicht mehr möglich war, einen vollkommen neuen Betrieb, der vom Standort des Verkäuferbetriebes nicht allzu weit entfernt lag. Gleichzeitig erklärte er wiederum dem anderen Betriebsinhaber seine Bereitschaft, dessen Inventar und die Bestände an Ersatzteilen zu einem vernünftigen und angemessenen Preis zu übernehmen. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß die Übernahme des Personals, des Kundenstamms und der bereits vorhandenen und bearbeiteten Neuwageninteressenten ebenfalls in das Angebot eingeschlossen waren.

Bevor näher auf die Verhandlungen über die Wertfestsetzung der Ersatzteilebestände eingegangen wird, erscheint es dem Verfasser notwendig, um das Ergebnis richtig beurteilen zu können, noch kurz auf die Zusammensetzung dieser Bestände einzugehen. Bei den in Frage kommenden Vorräten mit einem Buchwert am Verkaufsstichtag in Höhe von rd. DM 178.000.- handelte es sich nicht um ein Ersatzteilelager, das durch das langsame Anwachsen der Geschäftsbereiche im

Laufe der Zeit zu einem derartigen Umfange anwuchs. Der Betrieb war nämlich bis Anfang 1948 durch die Besatzungsmächte beschlagnahmt und stand dem Inhaber bis zu diesem Zeitpunkt für eine Tätigkeitsausübung nicht zur Verfügung. Es mußte daher der Betrieb in all seinen Bestandteilen nach der Freigabe erst wieder für seinen ursprünglichen Verwendungszweck eingerichtet und ausgestattet werden. Dies zeigte sich auch in der Entwicklung der Bestände an Ersatzteilen. Während der Buchwert am Verkaufsstichtag rd. DM 178.000.- betrug, standen am Währungsstichtag, also dem 21.6.1948, nur Bestände in Höhe von rd. DM 60.000.- zu Buche. Diese Entwicklung ist auch verständlich, wenn man beachtet, daß der Betriebsinhaber erst kurz vor dem Währungsstichtag seinen Betrieb wieder übernehmen und somit erst langsam sein Ersatzteilelager mit den notwendigen Teilen ausstatten konnte. Trotz aller sonstigen bedauerlichen Umständen hatte er dabei den Vorteil, daß sich durch das völlige "Von-Vorne-Anfangen" sein Lager nur aus den gängigsten Teilen zusammensetzte und nicht mit alten Ladenhütern vorbelastet war. Wenn man unterstellt, daß vom ursprünglichen Anfangsbestand in Höhe von rd. DM 60.000.- bis zum Verkaufszeitpunkt ein wesentlicher Anteil durch den laufenden Bedarf verarbeitet bzw. veräußert wurde, was gerade für die damalige Zeit wegen der noch teilweisen Materialknappheit durchaus zutreffend war, so muß man zu dem Schluß kommen, daß es sich speziell bei diesem Ersatzteilelager um eine optimale Sortierung bzw. Zusammensetzung handeln mußte, wobei dieses Optimum sowohl in bezug auf die Neuwertigkeit als auch auf die Absatzfähigkeit vorhanden war.

Trotz dieser günstigen Verhältnisse war der an der Übernahme des Gesamtbestandes interessierte Nachbarhändler nicht bereit, die in Frage kommenden Vorräte in Bausch und Bogen zu einem festen Preis zu übernehmen. Er forderte vielmehr eine genaue Aufteilung in bestimmte Umschlagshäufigkeitsgruppen, für welche dann gesonderte Wertansätze ermittelt werden sollten. In langandauernden Verhandlungen einigten sich schließlich beide Partner dahingehend, daß

der Wert der Gesamtbestände nach folgendem System zu ermitteln sei:

Zunächst sind von den beiden Lagerleitern die Bestände in fünf Umschlagshäufigkeitsgruppen, die auf Grund gemeinsamer Überlegungen gebildet wurden, aufzuteilen bzw. die einzelnen Ersatzteilebestände diesen zuzuteilen. Die Einteilung der Umschlagshäufigkeitsgruppen wurde wie folgt vorgenommen:

Gruppe 1

Umsatzfähigkeit 1 Monat Umschlagshäufigkeit 12 mal i.J.

Gruppe 2

Umsatzfähigkeit Umschlagshäufigkeit
2 einschl. 3 Monate 6 einschl. 4 mal i.J.

Gruppe 3

Umsatzfähigkeit Umschlagshäufigkeit
4 einschl. 6 Monate 3 einschl. 2 mal i.J.

Gruppe 4

Umsatzfähigkeit Umschlagshäufigkeit
7 einschl. 9 Monate 1,7 einschl. 1,3 mal i.J.

Gruppe 5

Umsatzfähigkeit Umschlagshäufigkeit
von längerer Dauer unter 1,3 mal i.J.

Dabei ist unter Umsatzfähigkeit die Zeitspanne zu verstehen, in welcher durchschnittlich ein Ersatzteil bis zum Verkauf auf Lager lag, während die Umschlagshäufigkeit angibt, wie oft ein Ersatzteil in 12 Monaten, bezogen auf den durchschnittlichen stückmäßigen Bestand, umgesetzt werden konnte. Letztere Kennziffer kann auch als der "mengenmäßige Umschlagskoeffizient" bezeichnet werden.

Es könnte bei obiger Gruppeneinteilung eingewendet werden, daß sich die einzelnen Gruppen nicht genau aneinander anschließen, z.B. der Sprung von einem Monat auf zwei Monate ohne Berücksichtigung der Zwischentage erfolge. Diese Ungenauigkeit war auch beiden Partnern bekannt und beide waren sich darüber einig, daß eine derart komplizierte und

umfangreiche Aufteilung der gesamten Bestände nur bei Wahrung einer gewissen Großzügigkeit, welche sich in der Möglichkeit des Auf- und Abrundens bei der Behandlung der einzelnen Teilegruppen und deren Kennziffern ausdrückte, in dem zur Verfügung stehenden Zeitraum durchführbar sei. Aus diesem Grunde wurde auf den exakten Anschluß der einzelnen einander folgenden Gruppen verzichtet.

Die Wertansätze für die einzelnen Teilegruppen waren im Vertrag genau beschrieben und errechneten sich wie folgt:

Gruppe 1

Teile der Rabattgruppe X: Listenverkaufspreis
./.. Großhändlererrabatt
./.. Sonderrabatt

Teile der Rabattgruppe Y: Listenverkaufspreis
./.. Großhändlererrabatt
./.. Sonderrabatt

Teile der Rabattgruppe Z: Listenverkaufspreis
./.. Großhändlererrabatt

Die sich hierbei ergebenden Werte entsprachen den reinen Anschaffungspreisen, wie sie einem Großhändler dieses Fabrikats vom Herstellerwerk normalerweise berechnet werden, wobei der Sonderrabatt grundsätzlich nur bei monatlichen Sammelbestellungen gewährt wird. Anteilige Frachtkosten wurden dabei wegen ihrer Geringfügigkeit nicht berücksichtigt.

Gruppe 2

Anschaffungspreise wie bei Gruppe 1 abzüglich eines Abschlages in Höhe von 3%

Gruppe 3

Anschaffungspreise wie bei Gruppe 1 abzüglich eines Abschlages in Höhe von 7,5%

Gruppe 4

Anschaffungspreise wie bei Gruppe 1 abzüglich eines Abschlages in Höhe von 10%

Gruppe 5

Anschaffungspreise wie bei Gruppe 1 abzüglich eines Abschlages in Höhe von 60%.

Zusammenfassend können also die getroffenen Vereinbarungen über die Bewertung der einzelnen Ersatzteilegruppen wie folgt dargestellt werden, wenn die am Verkaufsstichtag gültigen Anschaffungspreise gleich 100% gesetzt werden:

Ersatzteile der Gruppe 1

100% der Anschaffungspreise ohne Wertabschlag

Ersatzteile der Gruppe 2

97 % der Anschaffungspreise, 3% Wertabschlag

Ersatzteile der Gruppe 3

92,5% der Anschaffungspreise, 7,5% Wertabschlag

Ersatzteile der Gruppe 4

90 % der Anschaffungspreise. 10% Wertabschlag

Ersatzteile der Gruppe 5

40 % der Anschaffungspreise, 60% Wertabschlag

Bei der Beurteilung der obigen Wertbemessung, besonders bei Gruppe 1 und 4, die im Vergleich zum vorhergehenden Fall A sehr günstig bzw. relativ hoch erscheint, darf jedoch nicht übersehen werden, daß es sich bei den am Verkaufsstichtag vorhandenen Beständen fast ausschließlich um fabrikneue und nur um solche Teile handelte, die für die neuesten Typen und Modelle in Frage kamen. Dies ist verständlich, da erst kurz vor der Währungsumstellung der ehemals beschlagnahmte Betrieb wieder seiner ursprünglichen Verwendung zugeführt werden konnte, so daß das Teilelager erst von diesem Zeitpunkt an ohne irgendwelche Belastung mit alten Beständen vollkommen neu, d.h. nur mit den gängigsten und neuesten Teilen eingerichtet und ausgestattet werden mußte. Unter Berücksichtigung dieser für die Zusammensetzung der Vorräte so vorteilhaften Umstände erscheint obiger Wertansatz bei den einzelnen Teilegruppen weit günstiger als es tatsächlich der Fall ist (vergl. dazu die Gruppe 5). Ferner ist dabei noch zu berücksichtigen, daß der Käufer aus einem ganz bestimmten Grunde daran äußerst interessiert war, die gesamten Bestände zu erwerben. Aus Konkurrenzgründen wollte er nämlich unter allen

Umständen vermeiden, daß das Inventar und die Warenvorräte von anderen Interessenten aufgekauft würden, die dann als ernste Bewerber und Anwärter für die Vergebung des dem früheren Betriebsinhaber gekündigten Händlervertrags auftreten konnten. Er machte deshalb dem Veräußerer ein - zumindest für die Teilebestände - so günstiges Angebot, damit die ebenfalls an dem Erwerb dieses Betriebes interessierten Konkurrenten nicht mehr zum Zuge kamen.

Wenn alle diese Umstände, die einem Außenstehenden nicht bekannt sein können, bei der Beurteilung des Wertansatzes der Bestände entsprechend berücksichtigt werden, und gerade bei diesem Beispiel müssen sie unbedingt beachtet werden, so ergibt sich über den wahren Lagerwert ein wesentlich anderes Bild, d.h. das ursprünglich günstige Bewertungsergebnis würde bei Außerachtlassung der zweifellos nicht unwesentlichen spekulativen Momente weit ungünstiger ausgefallen sein.

Es ist jedoch aus diesem Beispiel sehr klar zu ersehen, daß bei der Ermittlung eines fachgerechten Wertes die Umsatzfähigkeit und Umschlagshäufigkeit der Vergangenheit für die Einschätzung der zukünftigen Absatzmöglichkeiten einen entscheidenden Aussagewert besitzen und sich dementsprechend bei der Wertermittlung in der Gegenwart in bedeutendem Umfange auswirken müssen.

Fall C:

Im Jahre 1951 sah sich ein langjähriger Vertragshändler eines bekannten deutschen Fabrikates in die Lage versetzt, seinen Händlervertrag aufzugeben und bot den Gesamtbestand seiner Original-Werkteile einem am gleichen Ort befindlichen Großhändler desselben Fabrikates zum Kaufe an. Dieser stand dem Angebot nicht abgeneigt gegenüber, stellte jedoch die Bedingung, daß die reinen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise in keinem Fall als Verhandlungsbasis in Frage kämen, da sie den tatsächlichen Wertverhältnissen nicht entsprächen. Es wurde auch darüber Einigkeit erzielt, daß der Kaufpreis grundsätzlich unter dem

Gesichtspunkt des steuerlichen Teilwerts nach dem Grade der Umschlagshäufigkeit festzusetzen sei.

Nach langen Verhandlungen und Diskussionen über die "echte" Werthöhe erklärte sich schließlich der Verkäufer bereit, den Gesamtbestand in Höhe von rd. DM 87.700.--, bewertet zu den Anschaffungspreisen, um rd. DM 61.000.- an den Käufer abzugeben. Dabei wurde der Kaufpreis unter Beachtung von verschiedenen Überlegungen, die in dem angewandten Bewertungsverfahren zum Ausdruck kamen, ermittelt.

Zunächst waren sich beide Partner darüber einig, daß der Ansatz eines Wertabschlages nicht pauschal für den Gesamtbestand sondern für einzelne Gängigkeitsgruppen getrennt zu erfolgen habe. Ferner erzielten sie auch darüber volle Übereinstimmung, daß die Wertabschläge der einzelnen Gruppen stufenweise zu erfolgen hätten. Bei dieser stufenmäßigen Bemessung der Wertabschläge handelt es sich darum, für die zusammengefaßten Ersatzteilegruppen (aufgeteilt nach der Umschlagshäufigkeit) einerseits das Verhältnis dieser einzelnen Gruppen zum Gesamtbestand, andererseits ein angemessenes Verhältnis der Wertabschläge selbst festzustellen. Dieses kann sich nach allgemeiner Erfahrung nicht im Sinne einer linearen Proportion zur Umschlagshäufigkeit verhalten, sondern wird vielmehr eine abschlagsmäßige Progression bzw. wertmäßige Degression ergeben. Auf Grund dieser konsequenten Überlegungen wurden zur Ermittlung des Kaufpreises sechs Gängigkeitsgruppen gebildet, in welche die Einzelteile nach den Erfahrungen der letzten 12 Monate einzuteilen waren. Für jede einzelne Gruppe wurde unter Verwertung obiger Gedanken ein Wertberichtigungssatz (in % der Anschaffungspreise) festgesetzt und auf diese Weise der Kaufpreis des Gesamtbestandes errechnet. Die Gruppeneinteilung hatte dabei folgendes Bild:

Gruppe	Umschlagshäufigkeit im Jahr	Wertberichtigung in % z. Ansch. Pr.	echter Wert in % z. Ansch. Pr.
1	mind. 12 mal	- . -	100 %
2	" 4 "	3 %	97 %
3	" 2 "	7,5 %	92,5 %
4	" 1,4 "	10 %	90 %
5	" 1 "	55 %	45 %
6	unter 1 "	100 %	- . -

Bei näherer Betrachtung dieser Aufteilung, vor allem der Wertberichtigungssätze, ist eine ziemliche Anlehnung an das im Fall B ermittelte Ergebnis zu erkennen. Dies ist auch verständlich, weil gerade bei solch schwierigen und auf Schätzungen angewiesenen Beurteilungen in der Praxis immer auf die Erfahrungen der jüngsten Vergangenheit zurückgegriffen wird. Wie unten noch ersichtlich, beeinflussen aber hier noch weitere Überlegungen obigen Festsetzung der Wertabschläge.

Auch hier ist wiederum auffallend, daß Ersatzteile, die sich in den letzten 12 Monaten noch mindestens 1,4 mal umgeschlagen haben (Gruppe 1 mit 4), mit einem relativ hohen Wert angesetzt wurden, der nur knapp unter den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen lag. Diese Bereitschaft des Käufers, auch noch weniger gängige Teile zu einem relativ hohen Preis zu übernehmen, ist jedoch verständlich, wenn die näheren Umstände dieses Kaufgeschäftes bekannt sind. Der ursprüngliche Vertrags- händler befand sich nämlich gegenüber dem Erwerber in einer ziemlich starken Position, weil er wußte, daß dieser an der Übernahme des Teilebestandes äußerst interessiert war bzw. aus ganz bestimmten Gründen das Lager übernehmen mußte. Es war nämlich durch Indiskretion irgendwelcher Stellen bekannt geworden, daß das Herstellerwerk dann den ehemaligen Händlerbezirk nicht mehr besetzen würde, wenn der zuständige Großhändler sich bereit erklärte, das gesamte Ersatzteilelager des gekündigten Händlers voll zu übernehmen. Nun sind gerade im Kraftfahrzeughandel die Großhänd-

ler an einer derartigen Nichtbesetzung von Unterhändlergebieten aus zahlreichen Gründen äußerst interessiert, weil dadurch das früher dem Händler zustehende Neuwagen-geschäft auf relativ einfache Weise und ohne bedeutende Mehraufwendungen vom Großhändler direkt, also ohne zwangs-läufige Erlösschmälerung in Form des nicht unbeachtlichen Händlererrabatts wahrgenommen werden kann. Dies um so mehr, als ein Großhändler normalerweise über einen so organi-sierten Verkaufsapparat verfügt, daß es nicht schwer ist, 100 oder 200 Neuwagen mehr zu verkaufen bzw. unterzubrin-gen. Es ist deshalb verständlich, daß gerade bei diesem Beispiel der Erwerber als Großhändler schon von vornherein durchaus bereit war, bei den Kaufverhandlungen bzw. bei der Preisfestsetzung eine gewisse Großzügigkeit walten zu lassen. Dazu kommt, daß der Anteil der wirklich schwer gängigen aber noch mit mindestens 90 % der Anschaffungs-bzw. Wiederbeschaffungspreise bewerteten Ersatzteile (Gruppe 4) nur 17% des Gesamtbestandes ausmachten, während die Gruppen 5 und 6 zusammen 45 %, also fast die Hälfte des Gesamtbestandes umfaßten. Auch daraus ist zu ersehen, warum sich der Käufer ohne weitere Diskussion mit der ge-troffenen Lösung einverstanden erklärte.

Zum besseren Verständnis können bei diesem Musterfall noch die einzelnen Anteile der sechs Umschlagsgruppen am Ge-samtteilebestand angegeben werden, da der Verfasser Einblick in das Zahlen- und Vertragsmaterial hatte. Danach teilte sich der Gesamtbestand wie folgt auf:

Gruppe	Umschlagshäufigkeit		Anteil a. Ges. Best.		Wertberichtigung
1	mind. 12	mal	7	%	- . -
2	"	4	15	%	3 %
3	"	2	16	%	7,5 %
4	"	1,4	17	%	10 %
5	"	1	42,5	%	55 %
6	unter	1	2,5	%	100 %
				100	%

Der nach diesem spezifizierten Wertermittlungssystem ermittelte "echte Lagerwert" des Ersatzteilegesamtbestandes betrug also nur 69,5 % der tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Wenn auch gerade bei diesem Beispiel das Ergebnis durch das äußerst starke Interesse des Käufers an der Übernahme der Bestände etwas beeinflusst wurde, so zeigt es auf jeden Fall, daß sogar der sich gegenüber dem Bewerber in einer so vorteilhaften Situation befindliche Verkäufer grundsätzlich anerkannte, daß der "echte Lagerwert" seiner Ersatzteile trotz guter Sortierung und Verfassung keineswegs mit den Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungspreisen identisch war. Diese Feststellung drückte sich auch letzten Endes in der Höhe der Wertabschläge bei den einzelnen umschlagsabhängigen Teilegruppen aus, die insgesamt eine durchschnittliche Wertberichtigung in Höhe von rd. 30,5 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise ausmachten. Des weiteren ist auch gerade bei diesem Beispiel interessant, welche Überlegungen und Ansichten für die Entwicklung eines Bewertungsverfahrens maßgebend sein können.

Fall D:

Bei diesem Beispiel handelt es sich ebenfalls um einen Händlerbetrieb, der die Fabrikate eines bekannten und bedeutenden deutschen Herstellerwerkes vertraglich zu vertreiben hatte. Dem Inhaber dieses Betriebes, also dem Vertragspartner des Herstellerwerks, wurde werksseitig zum 31.12.1955 kurzfristig der Händlervertrag gekündigt. Durch diesen Umstand und bestärkt durch den Entschluß, das Kraftfahrzeuggeschäft gänzlich aufzugeben, mußte er sich deshalb um einen Interessenten für seinen ganzen Betrieb umsehen. Zur gleichen Zeit gab ein in der Nähe liegender Händler eines deutschen Kleinwagenfabrikates wegen der zu erwartenden Produktionseinstellung dieses Fabrikats aus freien Stücken seinen Händlervertrag auf und verpachtete seinen gesamten Betrieb an einen anderen Kraftfahrzeughändler. Da er von der Vertragskündigung des obigen Händlers wußte, bewarb er sich beim Herstellerwerk dieses

Fabrikates um die Zuteilung des ab 1.1.1956 freiwerdenden Gebietes. Dies wurde ihm auch, da es sich um einen qualifizierten und kapitalkräftigen Kraftfahrzeugkaufmann handelte, zugesagt, wobei allerdings zur Bedingung gemacht wurde, daß er u.a. die bei seinem Vertragsvorgänger auf Lager befindlichen Ersatzteilebestände voll zu einem angemessenen Preise zu übernehmen habe. Der zukünftige Vertragsinhaber nahm diese Bedingung an und setzte sich demgemäß mit seinem Rechtsvorgänger in Verbindung. Bei diesem handelte es sich um einen seit Jahrzehnten in der Kraftfahrzeughandels-Organisation tätigen Fachmann, der zweifelsfrei über ausreichende Erfahrungen verfügte. Auf Grund seiner umfangreichen einschlägigen Kenntnisse im Ersatzteilewesen bot er von sich aus seine Bestände zu einem Preise an, der 44 % unter den Anschaffungspreisen jenes Lagers lag. Die Zusammensetzung der Vorräte entsprach dabei in allen wesentlichen Positionen noch den Anforderungen, die das Lieferwerk dieses Fabrikates an das Ersatzteilelager eines größeren Händlers stellt. Es war zumindest normal, wenn nicht sogar überdurchschnittlich gut sortiert. Die gute Sortierung war hierbei nicht nur darauf zurückzuführen, daß, wie oben dargelegt, der Betriebsinhaber über vorzügliche Branchenkenntnisse verfügte, sondern auch darauf, daß die Ersatzteilespezialisten des Herstellerwerkes, wie bei fast sämtlichen namhaften Fabrikaten, stets beratend und z.T. auch entscheidend zur Seite standen. Es wurde eine Ersatzteilekartei geführt, aus der jederzeit der aktuelle Bedarf entnommen werden konnte, Nachbestellungen auf Grund jener Kartei erfolgten und somit der Anteil an un- oder schlechtgängigen Ersatzteilen auf ein ziemliches Minimum beschränkt blieb. Da die Anschaffungspreise der Ersatzteile am Verkaufsstichtag rd. DM 71.600.- betrugen, bot der ehemalige Händler dem Käufer sein Gesamtlager um einen Betrag in Höhe von rd. DM 40.100.- an, so daß die Wertberichtigung in Höhe von 44 % rd. DM 31.500.- ausmachte. Mit diesen Bedingungen war aber der Erwerber nicht einverstanden. Auf Grund seiner Überlegungen und Erfahrungen bezeichnete er den Wertansatz

der Teile als noch zu hoch. Er vertrat nämlich die Ansicht, daß Ersatzteile, welche in den letzten 12 Monaten nicht mindestens 1 mal umgesetzt werden konnten, höchstens mit dem Schrottwert angesetzt werden könnten. Bei solchen Ersatzteilen, deren Umsatzfähigkeit bzw. Umschlagsgeschwindigkeit als unter dem Durchschnitt liegend anzusehen sei, könne nur ein Wert angesetzt werden, der nicht weit vom Schrottwert entfernt liege. Diese Argumente mußte der Verkäufer bei objektiver Betrachtung anerkennen. Nach langandauernden Verhandlungen einigten sich schließlich beide Partner auf einen Kaufpreis in Höhe von rd. DM 30.100.-. Es wurde also in beiderseitigem Einverständnis die erforderliche Wertberichtigung auf rd. DM 41.500.-, das sind rd. 58% der tatsächlichen Anschaffungspreise, festgelegt. Der Verkäufer gewann damit die Erkenntnis, daß ein Erwerber, der mit diesen Beständen weiterarbeiten muß, den echten Wert seiner Ersatzteile nicht höher als ganze 42 % der Anschaffungspreise einschätzte. Noch krasser zeigten sich die tatsächlichen Wertverhältnisse bei den sogenannten Zubehörteilen. Der vorhandene Vorrat in Höhe von rd. DM 15.400.- wurde nämlich vom Vertragsnachfolger nur zu einem Preise von rd. DM 5.000.- übernommen. Dabei ist zu erwähnen, daß bei diesen Beständen von vornherein eine Übereinstimmung der Wertbemessung zwischen Veräußerer und Erwerber vorhanden war. Der echte Wert der Zubehörteile wurde also mit ganzen rd. 32,5 % der Anschaffungspreise angesetzt, was einem Wertabschlag von rd. 67,5 % entsprach.

Zur besseren Beurteilung der Bewertungsergebnisse sei noch angeführt, daß gerade bei diesem Veräußerungsfall der Erwerber nicht die Möglichkeit hatte, die Preise zu drücken. Wie schon weiter oben dargestellt, hatte der Käufer, nachdem er seinerseits Ende 1955 ohne Händlervertrag war und bereits seinen Betrieb mit Wirkung vom 1.1.1956 fest verpachtet hatte, ein besonderes Interesse an dem Erwerb obigen Kraftfahrzeugbetriebes. Dies um so mehr, als ihm das in Frage kommende Herstellerwerk die Übertragung des Händlervertrages nur mit der Bedingung zusagte, daß er

u.a. das Teilelager seines Vorgängers zu einem objektiven und angemessenen Preise übernehme. Daß obige Wertansätze objektiv und angemessen waren, also nicht unter Ausnützung einer Zwangslage entstanden, geht auch daraus hervor, daß sich der Veräußerer, bevor er sich endgültig für obige Bedingungen entschloß, verschiedene Angebote von Händlern des gleichen Fabrikates in bezug auf die Ersatzteilebestände machen ließ, welche sämtliche bei einer eventuellen Übernahme des Gesamtbestandes Preise boten, die nicht weit von obigen Wertansätzen entfernt lagen. Somit kann gerade bei diesem Beispiel behauptet werden, daß der tatsächliche Veräußerungserlös den wirklichen Wertverhältnissen entsprach.

Fall E:

Ein relativ junger Kraftfahrzeugmeister, der ursprünglich sein Gewerbe in einer kleinen Werkstatt mit zwei bis drei Gesellen ausübte, hatte 1953 die Gelegenheit, den Händlervertrag eines bedeutenden deutschen Herstellerwerkes zu erhalten, wenn er bereit war, seine ehemalige kleine Werkstatt aufzugeben und einen den Ansprüchen des Lieferwerkes in bezug auf Größe und Ausstattung entsprechenden Betrieb in der gleichen Provinzstadt zu übernehmen. Das Herstellerwerk bot deshalb diesem jungen Kraftfahrzeugmeister diese einmalige Chance, weil der Vertragsvorgänger das Händlergebiet innerhalb kürzester Zeit in jeder Beziehung so sehr vernachlässigt hatte, daß der Nachfolger praktisch nochmals vollkommen von vorne anfangen mußte. Bekanntlich sind aber verfahrenere Situationen schwieriger zu bereinigen als eine Aufgabe, auch wenn sie noch so kompliziert ist, durch systematische Kleinarbeit im Laufe der Zeit zu lösen. Das Herstellerwerk entschloß sich daher, im Gegensatz zu den sonstigen Gepflogenheiten, als Rechtsnachfolger für dieses im Argen liegende Händlergebiet den jungen Kraftfahrzeugmeister, der die zur Lösung dieser Aufgabe erforderlichen Eigenschaften zu haben schien, auszuwählen. Bestimmend dafür waren die Überlegungen, daß die "Aufräumarbeiten" sich in dem vorliegenden

Falle vielleicht über Jahre hinziehen könnten und in dieser Aufbauperiode mit keinem angemessenen Gewinn zu rechnen wäre. Da der Rechtsvorgänger über keine wesentlichen Ersatzteilebestände verfügte, begann also der neue Vertragshändler u.a. auch sein Teilelager im Jahre 1953 vollkommen neu einzurichten und aufzubauen. Es ist verständlich, daß er dabei nur fabrikneue und gängige Ersatzteile auf Lager nahm; dies um so mehr, als auch der frühere Verkauf von Typen und Modellen des Fabrikates in diesem Gebiet relativ gering war und somit kein allzu großer Bedarf an Teilen für derartige Fahrzeuge zu erwarten war.

Im Laufe der Zeit stellte sich jedoch heraus, daß das Herstellerwerk zu große Hoffnungen in den jungen Menschen gesetzt hatte. Das Ergebnis einer gegenseitigen Aussprache war, daß beide Vertragspartner bereit waren, das Vertragsverhältnis bei nächster Gelegenheit, d.h. wenn ein entsprechender Nachfolger gefunden war, in gutem Einvernehmen zu lösen. Diese Gelegenheit bot sich im Jahre 1956.

Nachdem die Frage des Händlervertrages mit dem Lieferwerk von dem auftretenden Interessenten im positiven Sinne geklärt war, wobei die Übernahme des Inventars, des Ersatzteilelagers und des Fachpersonals auf Ansuchen des Betriebsinhabers werkseitig zur Auflage gemacht worden war, setzten sich die beiden Partner zusammen, um sich über den Kaufpreis der Teilebestände einig zu werden. Die zum Verkaufsstichtag durchgeführte Inventur ergab einen zu Anschaffungspreisen bewerteten Ersatzteilebestand in Höhe von rd. DM 4.600.-, während Zubehörteile im Werte von rd. DM 3.000.- vorhanden waren. Der Veräußerer forderte auf Grund der zweifellos äußerst günstigen Sortierung und der relativ hohen Umsatzfähigkeit (es handelte sich bei den Ersatzteilen fast ausschließlich um solche, die für die Typen und Modelle ab Baujahr 1953 in Frage kamen) einen Kaufpreis, welcher in beiden Fällen mit den tatsächlichen Anschaffungspreisen identisch war. Der Erwerber war jedoch nicht bereit, zu diesen Bedingungen die Bestände zu übernehmen, weil er richtigerweise eine Berücksichtigung der

Risiken forderte, mit denen Ersatzteilbestände immer behaftet sind. Vor allem wandte er ein, daß durch die laufende Änderung der Modelle des vertretenen Fabrikates ein Ersatzteilelager, wenn es auch im Jahre 1953 vollkommen neu eingerichtet wurde, im Jahre 1956 einen geringeren Wert habe als im Zeitpunkt der tatsächlichen Anschaffung.

Da bei diesem Beispiel beide Partner daran interessiert waren, die erforderlichen Verträge möglichst rasch abzuschließen, wurde auf eine Untersuchung bzw. Errechnung der Umschlagshäufigkeit der Bestände verzichtet. Im Zuge der Verhandlungen einigten sich beide Partner über die Preisfestsetzung der Ersatzteile- und Zubehörbestände wie folgt:

Der Bestand an Original-Werkteilen wird zu den am Verkaufsstichtag gültigen Anschaffungspreisen abzüglich eines pauschalen Wertabschlags in Höhe von 20 % für Absatz- und Mängelrisiken vom Vertragsnachfolger übernommen. Bei den Zubehörteilen erhöht sich der Wertabschlag wegen des erhöhten Risikos der Unverkäuflichkeit auf Grund der laufend auf dem Markt erscheinenden Neuheiten auf 25 %. D.h. der zu Anschaffungspreisen bewertete Bestand an Original-Werkteilen in Höhe von rd. DM 4.600.- besaß im Zeitpunkt des Verkaufes einen wirklichen Wert von nur rd. DM 3.700.-, während die Zubehörteile in Höhe von rd. DM 3.000.- nur einen solchen von rd. DM 2.250.- hatten.

Wenn auch bei diesem Beispiel eine direkte Bezugnahme auf die Umschlagshäufigkeit bei der Ermittlung des echten Wertes des Teilelagers nicht erfolgte, so kann trotzdem erkannt werden, daß die Abschätzung der zukünftigen Verkaufs- bzw. Verwertungsmöglichkeiten immer den für die Bewertung entscheidenden Faktor bildet. Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, daß der Erwerber aus ganz bestimmten Gründen darauf Wert legte, daß in der schriftlichen Abfassung der Betriebsübernahme, die nicht nur den Erwerb des Teilelagers beinhaltete, der Wert der Teilebestände in voller Höhe, d.h. zu den tatsächlichen Anschaffungs-

preisen ohne Wertabschlag ausgewiesen wurde.

Wenn sich auch derartige Beispiele, wie sie oben aus der Praxis herausgegriffen wurden, noch durch weitere Fälle von Betriebs- oder Teilbetriebsverkäufen vermehren ließen, so möchte der Verfasser doch auf die Darlegung weiterer Musterfälle verzichten. Dies vor allem deshalb, weil gerade bei der Beurteilung von Wertensätzen das Bekanntsein der näheren Umstände des Einzelfalles unbedingt erforderlich ist. Aus diesem Grunde läßt es der Verfasser bei diesen fünf Veräußerungsfällen bewenden, da ihm diese aus der eigenen Praxis genau bekannt waren und deshalb für eine objektive Beurteilung verwendbar erschienen.

bb) Ergebnis der Untersuchung über Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen.

Zusammenfassend kann aus obigen Beispielen deutlich ersehen werden, daß die im vorhergehenden Abschnitt angestellten Überlegungen über den "echten Lagerwert" von Ersatzteilebeständen ihre volle Richtigkeit haben. Wurde dort behauptet, daß der "echte Lagerwert" von Teilevorräten in ihrer Gesamtheit nicht mit den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen identisch sein kann, weil ein vorsichtiger und gewissenhafter Kaufmann bei der Bewertung seiner Bestände die in diesen steckenden Risiken unbedingt als wertmindernd berücksichtigen muß, so geht aus obigen in der Praxis tatsächlich vorgekommenen und vielen Kraftfahrzeughändlern bekannten Fällen einwandfrei hervor, daß diese Behauptung mit vollem Recht aufgestellt wurde. In sämtlichen fünf Fällen war der Erwerber zur Übernahme der gesamten Teilebestände nämlich nur dann bereit, wenn die in den Vorräten steckenden Risiken, vor allem das der Unverkäuflichkeit, bei der Wertbemessung insofern berücksichtigt wurden, als von den zunächst zu den am Verkaufstichtag gültigen Anschaffungspreisen, ermittelt durch den Abzug der entsprechenden Rabatt- und Sonderrabattsätze von den Listenverkaufspreisen, ein mehr oder weniger hoher Abschlag vorgenommen wurde. Da diese Wertberichti-

gung aber nicht nur vom Käufer gefordert wurde, sondern auch von dem branchekundigen und erfahrungsreichen Verkäufer für angemessen und zutreffend angesehen wurde, wobei in keinem Falle der Erwerber als alleiniger Kaufinteressent auftrat und somit die Lage des Veräußerers nicht offensichtlich zu seinen eigenen Gunsten ausnutzen konnte, ist es durchaus vertretbar, wenn die sich in den einzelnen Fällen ergebenden Wertbemessungen als objektiv und den tatsächlichen Verhältnissen im Kraftfahrzeughandel entsprechend bezeichnet werden.

Es wäre aber mit dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht und Gewissenhaftigkeit nicht vereinbar, wenn derartige Wertminderungen, welche praktisch schon bei Erhalt der beschafften Ersatzteile und dem Verbringen in das Teillelager und vor allem wegen der nicht sofort möglichen Verwendung oder Veräußerung, das eine nicht vorausbestimmbare Lagerzeit verursacht, entstehen, erst bei einem stattfindenden Betriebs- oder Teilbetriebsverkauf ihren Ansatz finden würden. Da der Kraftfahrzeughändler diese vorhandenen Risiken, welche den Wert seiner Bestände beeinflussen, kennt und mit einem Mindererlös bei einem eventuellen Betriebs- oder Teilbetriebsverkauf rechnen muß, wäre es unrichtig und jeder kaufmännischen Anschauung zuwiderlaufend, wenn diese Wertminderungen nicht schon im Zeitpunkt ihrer Kenntnis durch einen geringeren Wertansatz ihre Berücksichtigung finden würden. Dies geht auch aus den gesetzlichen Vorschriften hervor, in denen der Kaufmann verpflichtet wird, bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen am Bilanzstichtag seine Bestände mit dem Werte anzusetzen, der ihnen in diesem Zeitpunkt tatsächlich beizumessen ist.

Daß zahlreiche Kraftfahrzeughändler laufend bemüht sind, den der Wirklichkeit entsprechenden Wert ihrer Bestände, also den "echten Lagerwert" am Bilanzstichtage zu finden, ist in der Kraftfahrzeugbranche hinreichend bekannt. Es hat sich jedoch noch kein einheitliches Bewertungsverfahren herausgebildet, sondern die einzelnen Händlerbetriebe versuchten unter Berücksichtigung ihrer eigenen Verhält-

nisse durch verschiedene Methoden den "echten Lagerwert" zu ermitteln bzw. diesem möglichst nahe zu kommen.

Im folgenden werden nun Übersichtshalber einige dieser Methoden, wie sie in der Praxis teilweise angewandt und in den meisten Fällen von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern, Helfern in Steuersachen oder den Vertretern der Herstellerwerke, also durchaus von mit den nötigen Bewertungsvorschriften und Branchenkenntnissen vertrauten Personen, vorgeschlagen, überprüft oder für zutreffend erklärt werden, dargestellt. Es kann daraus ersehen werden, welche Momente in der Praxis bei den einzelnen Verfahren in den Vordergrund gestellt werden.

d) Überblick über die verschiedenen und wichtigsten Bewertungsverfahren und deren kritische Betrachtung.

aa) Das sogenannte "Pauschal-Verfahren".

Das sogenannte "Pauschal-Verfahren" erfreut sich in der Praxis großer Beliebtheit, weil dabei keine großen und zeitraubenden Vorarbeiten nötig sind. Andererseits muß dieses Verfahren als teilweise überholt angesehen werden, da die verwendeten Wertabschlagssätze gerade in der heutigen Zeit, wo jährliche Typen- und Modelländerungen bei manchen Fabrikaten die Regel bilden, höchstens für einen Bilanzstichtag der tatsächlichen Wirklichkeit entsprechen. Dies ist deshalb der Fall, weil die interne Zusammensetzung der Ersatzteile, also die Sortierung, nicht immer gleich bleibt bzw. sich mit dem Erscheinen neuer Typen und Modelle zwangsläufig von Jahr zu Jahr ändert. Aus diesem Grunde muß obiges Verfahren als zu roh und zu sehr von der subjektiven Schätzung des Bewerbers abhängig für die Ermittlung des wirklichen "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen abgelehnt werden. Wenn trotzdem auf dieses Verfahren anschließend näher eingegangen wird, so deshalb, um dem Leser die Entwicklung auf dem Gebiete der Ersatzteilebewertung vor Augen zu führen bzw. einen grundsätzlichen Überblick über die in der Praxis angewendeten Bewertungsmethoden zu geben.

Die einfachste Form des sogenannten "Pauschal-Verfahrens" besteht darin, daß der Inventurbestand zunächst mit den am Stichtag gültigen Listenverkaufspreisen abzüglich der vom Lieferanten gewährten Normalrabatte und, wo zutreffend, der entsprechenden Sonderrabatte, also mit den am Stichtag gültigen Anschaffungspreisen bewertet wird. Von dieser Summe der Anschaffungspreise wird dann je nach Gepflogenheit des einzelnen Betriebes, die ihre Ursache in den meisten Fällen in der Nachahmung anderer Betriebserfahrungen hat, ein pauschaler Prozentsatz für die in den Beständen steckenden Wertminderungen bzw. nicht genau erfaßbaren Risiken abgesetzt.

Wenn auch dieses rohe Verfahren in der Praxis weit verbreitet ist, so waren doch einige Kraftfahrzeughändler verständlicherweise mit der hier aufgezeigten Form einer Lösung des in seinen Auswirkungen so bedeutenden Bewertungsproblems nicht voll zufrieden. Es entwickelte sich nämlich im Kraftfahrzeughandel in den Jahren nach dem Kriege, besonders aber nach 1948, wo die deutsche Kraftfahrzeugindustrie mit ihren neuen Typen und Modellen wieder auf dem Markte erschien, eine allgemein vertretene und anerkannte Anschauung, die man ohne weiteres schon als eine "Verkehrsauffassung der beteiligten Wirtschaftskreise" bezeichnen kann. Diese besagt, daß ein Ersatzteil dann als ungängiges "Schrotteil" anzusehen ist, wenn es in den letzten zwölf Monaten nicht möglich war, dieses Teil wenigstens 1 mal umzusetzen, d.h. wenn die durchschnittliche Umschlagshäufigkeit in den letzten zwölf Monaten unter 1,0 liegt.

Es stellten daher schon bald einzelne Betriebsinhaber, welche ihre Teilebestände nach obigem Pauschal-Verfahren bewerteten, die Forderung auf bzw. kamen zu der Überzeugung, daß eine solche Verkehrsanschauung, wenn sie schon vertreten wird, dann auch bei der Bewertung der Bestände zum Ausdruck kommen muß. Diese richtige Ansicht schlug sich deshalb schnell in dem zur Ersatzteilebewertung angewandten System nieder. Aus diesem Grunde scheint es dem

Verfasser angebrachter, an Stelle des ursprünglichen Pauschal-Verfahrens (ohne Berücksichtigung der aufgetretenen Verkehrsanschauung) das sogenannte "Verfeinerte Pauschal-Verfahren", welches die obige Verkehrsanschauung verarbeitet, näher zu beschreiben. Bei diesem Verfahren sind zunächst für die einzelnen Ersatzteile die am Bilanzstichtage gültigen Listenverkaufspreise lt. Katalog oder Preisliste zu ermitteln. Um zu den Anschaffungspreisen bzw. Wiederbeschaffungspreisen zu gelangen, werden die Inventurwerte um die werksseitig gewährten Rabatte gekürzt. Von dem so gewonnenen Warennettowert sind dann die sogenannten "Schrotteile", also diejenigen Ersatzteile, die sich in den letzten zwölf Monaten nicht mindestens 1 mal umgeschlagen hatten (Umschlagshäufigkeit geringer als 1,0) auszusondern und voll abzuschreiben. Von dem um die Schrotteile berichtigten Warennettowert wird für die Wertminderungen wegen Qualitätsschäden und vor allem wegen geringerer Gängigkeit zahlreicher Einzelartikel, in diesem Falle als "Überschußteile" bezeichnet, ein pauschaler Wertabschlag, dessen Höhe bei den einzelnen Betrieben verschieden ist, in der Regel aber zwischen 15% und 30% liegt, abgesetzt. Eine noch weitere Verfeinerung ergibt sich, wenn die sogenannten "Schrotteile" nicht wie oben mit DM 0 sondern mit dem jederzeit zu erzielenden Schrottwert angesetzt werden. Dies ist erforderlich, um den objektiven Charakter der durchgeführten Bewertung zu wahren. Es sind mehrere praktische Fälle bekannt, wo dieser Forderung entsprochen wird.

Wie schon anfangs betont, wird das sogenannte "Pauschal-Verfahren" wegen seiner Einfachheit in der Praxis, vor allem von kleineren Kraftfahrzeughändlern, gerne angewandt, obwohl es nach Ansicht des Verfassers in der Gegenwart nicht mehr ausreicht, um das im Kraftfahrzeughandel so schwerwiegende Problem der Teilebewertung zu lösen, weil das dadurch erzielte Ergebnis zu sehr von der subjektiven Einstellung des Bewertenden beeinflusst werden kann.

bb) Das sogenannte "Tutzinger Verfahren".

Bei dem sogenannten "Tutzinger Verfahren" handelt es sich um ein Bewertungssystem, das anlässlich einer Tagung von Vertretern der deutschen Automobilindustrie und des Kraftfahrzeughandels, welche in Tutzing am Starnberger See stattfand, im Jahre 1956 entwickelt und als für die Praxis verwendbar und der Wirklichkeit nahekommend bezeichnet wurde. Wegen der umfangreichen Vorarbeiten und dem damit verbundenen Zeitaufwand wird es jedoch nur von einer geringen Anzahl von Kraftfahrzeughändlern angewandt.

Den Ausgangspunkt bildet dabei die Annahme, daß ein Ersatzteil dann als "gängig" angesehen werden kann, wenn es eine Umschlagshäufigkeit von mindestens 4 in 12 Monaten erreicht bzw. eine durchschnittliche Lagerdauer von höchstens 3 Monaten hat. Diese Kennziffer wurde aus den von den Herstellerwerken immer wieder herausgestellten Forderungen abgeleitet, daß ein Kraftfahrzeughändler durchschnittlich einen 3-Monatsbedarf auf Lager haben müßte, um die in dieser Zeit normalerweise anfallenden Instandhaltungen und Instandsetzungen aus dem vorhandenen Lagerbestand ohne entsprechende Ergänzung durch Nachbestellungen durchführen zu können. Des weiteren wird bei dem hier beschriebenen Verfahren vorausgesetzt, daß selbst die gängigsten Ersatzteile keinesfalls einen "echten Lagerwert" von mehr als 80% der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise haben. Unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen, wobei es erforderlich ist, die gesamten Bestände in sechs Umschlagsgruppen einzuteilen, werden die Ersatzteile der einzelnen Gruppen wie folgt bewertet:

Teile, die sich mindestens 4 mal pro Jahr umschlagen, mit 80 % der am Stichtag gültigen Anschaffungspreise;

Teile, die sich weniger als 4 mal pro Jahr, jedoch mindestens 3 mal im Jahr umschlagen, mit 60 bis 70 % der am Stichtag gültigen Anschaffungspreise;

Teile, die sich weniger als 3 mal, jedoch mindestens 2 mal im Jahr umschlagen, mit 50 bis 70 % der am Stichtag gültigen Anschaffungspreise;

Teile, die sich weniger als 2 mal, jedoch mindestens 1 mal im Jahr umschlagen, mit 25 bis 40 % der am Stichtag gültigen Anschaffungspreise;

Teile, die sich weniger als 1 mal, jedoch mindestens 0,1 im Jahr umsetzen, mit 10 bis 20 % der am Stichtag gültigen Anschaffungspreise und

Teile, die sich in einem Jahr weniger als 0,1 mal umschlagen, mit 0.

Auch dieses Verfahren zur Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen weist einige Nachteile auf. Vor allem kann behauptet werden, daß es eigentlich kein Verfahren im engen Sinne des Wortes darstellt, sondern mehr die Ansichten der einzelnen Vertreter auf der Tagung zum Ausdruck bringt, was deutlich aus dem großen Spielraum in bewertungsmäßiger Hinsicht bei den einzelnen Umschlagsgruppen hervorgeht. Da das "Tutzinger Verfahren" eine grosse Ähnlichkeit mit dem im folgenden dargestellten "Haug'schen Verfahren" aufweist, soll die eingehende kritische Betrachtung nach der Darlegung des "Haug'schen Verfahrens" geschehen.

cc) Das sogenannte "Haug'sche Verfahren".

Die bisher aufgezeigten Verfahren zur Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen, welche keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben, sondern hauptsächlich einen Überblick über die Verschiedenartigkeit der Methoden geben sollen, lassen erkennen, daß nicht nur bei Betriebs- oder Teilbetriebsverkäufen sondern auch in der Zeit, in welcher ein Kraftfahrzeugbetrieb zur Erreichung der gesteckten Ziele tätig ist, bei der Bewertung der Bestände immer wieder das Moment der Umschlagshäufigkeit und die daraus ableitbare Gängigkeit die größte und entscheidendste Rolle spielt. Aus diesem Grunde erscheint es naheliegend, daß von den beteiligten Wirtschaftskreisen seit langem versucht wird, dieses Moment der Gängigkeit in ein Bewertungsverfahren so einzubauen, daß sich als Ergebnis

tatsächlich ein Wert ergibt, der der Wirklichkeit möglichst genau entspricht. Man kann ohne weiteres behaupten, daß sich als erster mit dieser schwierigen Materie Haug ¹⁾ näher beschäftigte bzw. dieses Problem mit seinen ganzen Auswirkungen erkannte und einer allgemeinen Lösung zuführen wollte. Allerdings untersuchte Haug dieses Problem mehr unter steuerlichen Gesichtspunkten, wobei er als alleinigen Ausgangspunkt den steuerlichen Teilwert verwendete. Trotz dieser einseitigen Ausrichtung soll das von Haug vorgeschlagene Bewertungssystem ausführlich dargelegt werden.

Haug geht bei seinem Verfahren von der Voraussetzung aus, daß von den Herstellerwerken ein gewisser Mindestbestand an Ersatzteilen vorgeschrieben ist, der auf Grund werksseitiger Schätzungen als Sollzahl ermittelt worden ist. Dieser Mindest- oder Normalbestand ist nach seinen Ausführungen mit einem Bedarf für 2 bis 3 Monate identisch, d.h. ein Ersatzteil, das in der Regel in 2 bis 3 Monaten umgesetzt werden könne, kann als "vollgängig" betrachtet und deshalb mit dem vollen Anschaffungspreis angesetzt werden. Daraus folgert Haug, daß somit Ersatzteile, welche länger als 2 bis 3 Monate auf Lager liegen, nicht mit den vollen Anschaffungspreisen zu bewerten sind. Gleichzeitig will Haug solche Ersatzteile, welche sich in den letzten 12 Monaten überhaupt nicht umgeschlagen haben, mit dem Schrottwert, den er gleich DM 0 setzt, ausweisen. Unter der Annahme, daß die Normallagerdauer eines Ersatzteiles nicht mehr als 3 Monate betragen darf, d.h. also die Umschlagshäufigkeit mindestens 4 pro Jahr beträgt, bildet Haug fünf Gruppen auf der Basis der Umschlagshäufigkeit, in welche die bei der Inventur aufgenommenen Ersatzteile aufzuteilen sind:

1) Haug, M., a.a.O., S. 52 ff.

1. Gruppe Umschlag 4 mal im Jahr (3,5 und mehr mal)
2. Gruppe Umschlag 3 mal im Jahr (2,5 bis 3,5 mal)
3. Gruppe Umschlag 2 mal im Jahr (1,5 bis 2,5 mal)
4. Gruppe Umschlag 1 mal im Jahr (0,5 bis 1,5 mal)
5. Gruppe Umschlag 0 mal im Jahr (0 bis 0,5 mal = Schrottwert).

Nun setzt Haug wiederum eine gleichmäßige Wägung der einzelnen Gruppen zwischen 100 % und 0 % der Anschaffungspreise voraus und kommt zu folgenden Wertabschlägen bei den einzelnen Gruppen:

Gruppe 1	Umschlag 4 mal im Jahr	0 % da vollgänglich
Gruppe 2	Umschlag 3 mal im Jahr	25 % d. Ansch. Preise
Gruppe 3	Umschlag 2 mal im Jahr	50 % d. Ansch. Preise
Gruppe 4	Umschlag 1 mal im Jahr	75 % d. Ansch. Preise
Gruppe 5	Umschlag 0 mal im Jahr	100 % d. Ansch. Preise = Schrottwert.

Dieses von Haug vorgeschlagene System erscheint zunächst verständlich und für die Verwendung in der Praxis des Kraftfahrzeughandels durchaus brauchbar. Trotzdem birgt es bei genauer Betrachtung einige Mängel und Nachteile, auf welche kurz eingegangen werden muß:

- 1) Haug geht von der Voraussetzung aus, daß der Normalbestand der Kraftfahrzeughändler einen 2 bis 3-Monatsumsatz an Ersatzteilen umfaßt und leitet davon unter Berücksichtigung einer solchen Lagerdauer als normale und bei allen Kraftfahrzeughändlern vorhandene Umschlagshäufigkeit eine solche von 4 im Jahre ab. Nach Ansicht des Verfassers müßte jedoch bei der Festsetzung des Normalumschlagshäufigkeitskoeffizienten unbedingt berücksichtigt werden, daß der vom Herstellerwerk zwar vorgeschriebene Teilebestand in den meisten Fällen der Praxis aus verschiedenen Gründen nicht genau eingehalten werden kann (z.B. wegen der zu großen Entfernung vom Herstellerwerk und vom zuständigen Großhändler, wegen verkehrstechnisch ungünstigem Standort, wegen der zu langen Zeitdauer von der Bestellung bis zum Erhalt der Ware, wegen der großen Streuung der laufenden Typen und Modelle usw.). Es ist deshalb in der Praxis

meistens der Fall, daß eine große Anzahl von Kraftfahrzeughändlern einen Ersatzteilebestand auf Lager haben, der zwar höher als der vom Lieferwerk vorgeschriebene Mindestbestand ist, aber aus Gründen eines jederzeit reibungslos durchzuführenden Kundendienstes sich bei den einzelnen Betrieben als unbedingt notwendig erweist. Dies um so mehr, als gerade der Kraftfahrzeugbesitzer normalerweise die allerwenigste Zeit für die Durchführung von Instandhaltungs- oder Instandsetzungsarbeiten an seinem Fahrzeug hat und vor allem dafür kein Verständnis aufbringen kann, wenn er auf die erforderlichen Teile ein paar Tage warten müßte. Aus obigen Gründen erscheint deshalb, wie auch die vom Verfasser durchgeführte Betriebsreihenuntersuchung zeigte, die von Haug als normale Umschlagshäufigkeit vorausgesetzte Kennziffer (4 mal im Jahr) als nicht ganz zutreffend, weil der nicht unmittelbar beim Herstellerwerk oder beim zuständigen Großhändler liegende Kraftfahrzeugbetrieb in der Regel höhere Ersatzteilebestände auf Lager hat als vom Fabrikatehersteller vorgeschrieben.

- 2) Ferner fordert Haug, daß die sogenannten "vollgängigen" Ersatzteile, also diejenigen mit einer jährlichen Umschlagsgeschwindigkeit von mindestens 4, voll und ohne Berücksichtigung eines Wertabschlages anzusetzen sind. Dieser Auffassung kann nicht voll beige pflichtet werden, da bei dieser Wertbemessung zwei Faktoren, die sich auf die Höhe des "echten Lagerwertes" auswirken, nicht berücksichtigt sind. Wie unter 4 b) ausführlich dargestellt, wird der Wert eines Ersatzteilelagers zwar an weitaus erster Stelle von dem Risiko der Unverkäuflichkeit (Ungängigkeit) beeinflusst. Daneben spielen aber noch, wenn auch in geringerem Maße, zwei weitere Risiken eine nicht unwesentliche Rolle. Diese sind das Risiko des Lagerumfanges einschließlich der vorhandenen Sortierung und das Risiko der Qualitätsmängel. Dem Umfang des Teilelagers muß gerade bei der Ermittlung des "echten Lagerwertes" deshalb Rechnung getragen werden, weil bei Betriebs- oder Teilbetriebsverkäufen das Verhält-

nis zwischen Anschaffungspreis bzw. Wiederbeschaffungspreis und Übernahmepreis immer ungünstiger wird, je größer und umfangreicher die in Frage kommenden Bestände sind. Außerdem wirkt sich in diesen Fällen auch die Unübersehbarkeit der mehr oder weniger guten Sortierung zu einem gewissen Teil aus. Wie die unter 4 c) dargestellten Veräußerungsfälle zeigen, findet die hier vertretene Ansicht in der Praxis ihre volle Bestätigung.

Eine große Bedeutung hat aber auch das Risiko der Qualitätsmängel bei der Bewertung der Vorräte. Wie oben bereits aufgezeigt, ist es bei einer körperlichen Aufnahme der manchmal 5.000 bis 10.000 Einzelteilearten, welche dazu noch in mehr oder weniger zahlreichen Exemplaren vorhanden sind, zum Bilanzstichtag oder Verkaufsstichtag nicht möglich bzw. unzumutbar, jedes einzeln aufzunehmende Ersatzteil genauestens auf chemischem oder physikalischem Wege zu überprüfen oder überprüfen zu lassen. In der Regel muß eine kurze optische Kontrolle beim Zählen, Wiegen oder Messen der Bestände ausreichen, die jedoch nur die äußeren Bestandteile umfassen kann. Gerade bei Kraftfahrzeuersatzteilen ist es aber durchaus möglich, daß bei der Produktion, auf dem Transport, beim Auspacken oder beim Einreihen in die entsprechenden Lagerfächer Beschädigungen verursacht werden bzw. Einzelteile von Anfang an mit fertigungsmäßigen Mängeln behaftet sind, welche erst bei der tatsächlichen Verwendung im Rahmen einer Reparatur oder beim Verkauf über den Ladentisch durch die dann allerdings sorgfältigste Betrachtung des Mechanikers oder des Käufers festgestellt werden. In fast allen Fällen werden derartige schadhafte Teile wieder an das Teilelager zurückgegeben. Zuweilen erklärt sich ein Kunde, besonders bei Karosserie- oder Zierteilen, zur Abnahme nur dann bereit, wenn ein nicht unbeträchtlicher Preisnachlaß gewährt wird. Wenn auch die in den Beständen steckenden Qualitätsmängel erst nach dem Bewertungsstichtag in Erscheinung treten, so hat der sorgfältige Kaufmann bei Kenntnis dieser Wertminderungen, und diese Kenntnis ist auf Grund der vielfach auftretenden

Reklamationen vorhanden, die Pflicht, dieses Risiko bei der Ermittlung des "echten Lagerwertes" entsprechend zu berücksichtigen, um zu einem genauen und den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Bewertungsergebnis zu kommen.

Aus diesen beiden Gründen ist es nach Ansicht des Verfassers nicht vertretbar, wenn man auch die ihrem Charakter nach als durchaus gängig zu bezeichnenden Ersatzteile mit den vollen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen bewertet, ohne auf die Risiken des Lagerumfanges und der Qualitätsmängel Rücksicht zu nehmen.

- 3) Des weiteren hält es Haug für richtig, daß solche Ersatzteile, die sich innerhalb der letzten 12 Monate überhaupt nicht umgeschlagen haben, wegen Ungängigkeit voll abzuschreiben und somit gar nicht mehr zu bewerten sind. Auch dieser Auffassung kann nach Ansicht des Verfassers nicht voll zugestimmt werden, da es in der Wirtschaft immer üblich ist, einen Gegenstand, auch wenn er keinen direkten Verwendungs- oder Verkaufswert mehr hat, zumindest mit dem zu erwartenden Schrottverkaufserlös abzüglich der dabei anfallenden Verkaufskosten anzusetzen. Dies trifft insbesondere bei Kraftfahrzeugteilen zu, welche in zahlreichen Fällen aus hochwertigem Material hergestellt werden, um den Anforderungen des Gebrauchs entsprechen zu können. Daß auch ungängige Teile noch einen gewissen Wert besitzen, geht auch daraus hervor, daß im Laufe der Zeit eigens für die Verwertung von alten Kraftfahrzeugen und alten Ersatzteilen Schrotthandels- oder Autoverwertungsbetriebe gegründet wurden, die in großem Umfange den Ankauf und Verkauf von derartigen Gegenständen betreiben. Entscheidend ist jedoch, daß es trotz der rechnerischen Ungängigkeit von Einzelteilen immer wieder vorkommt, daß diese z.T. später noch zum vollen Listenverkaufspreis zu veräußern sind.

Alle diese Gründe verpflichten den objektiven Kaufmann, bei der Bewertung von Ersatzteilen nicht nur die steuer-

lichen Vorteile im Auge zu haben, sondern vor allem darauf zu achten, daß er durch den objektiv richtigen Wertansatz sich selbst ein Bild über den tatsächlichen Wert seines Teilelagers machen kann. Deshalb erscheint es nicht richtig, wenn die als ungängig ermittelten Ersatzteile einfach mit DM 0 bewertet werden.

- 4) Bei der Bemessung des Wertabschlages bei den einzelnen Umschlagsgruppen geht Haug so vor, daß er auf rein rechnerischem Wege den prozentualen Anteil der vier nach seinem Schema bewertbaren Gruppen in einer einfachen Division ermittelt. Unter der Voraussetzung, daß die gängigen Ersatzteile vollwertig sind, d.h. gleich den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen entsprechen und somit mit 100 % derselben anzusetzen sind, und gleichzeitig die ungängigen Teile überhaupt keinen Wert mehr haben und deshalb mit 0 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise = DM 0 auszuweisen sind, errechnet Haug für die vier bewertbaren Gruppen durch die Division $100 : 4 = 25$ bei der zweiten Gruppe einen Wertabschlag von 25 %, bei der dritten einen von 50 %, bei der vierten einen von 75 % und bei der fünften Gruppe einen Abschlag in Höhe von 100 %.

Es ist daraus zu ersehen, daß die Ermittlung der Wertabschläge auf sehr schematischem Wege erfolgt. Es kann zwar durchaus vorkommen, daß in manchen Fällen der an Hand dieses Verfahrens ermittelte Wert eines Ersatzteilelagers mit der Wirklichkeit übereinstimmt, in der Mehrzahl der Fälle wird es sich jedoch herausstellen, daß eine derartige Schematisierung nicht geeignet ist, den "echten Lagerwert" mit der erforderlichen und gerade hier notwendigen Genauigkeit und Gewissenhaftigkeit zu ermitteln.

- 5) Schließlich muß in diesem Zusammenhang noch auf die praktische Durchführbarkeit dieses Systems eingegangen werden. Bekanntlich ist das Bewertungsproblem bei Ersatzteilen nicht nur bei Großbetrieben vorhanden, die über eine gut organisierte Ersatzteileverwaltung verfügen, deren Leiter ein äußerst spezialisierter und kenntnisreicher Teilefach-

mann ist, die ferner über eine umfangreiche und gut funktionierende Lagerkartei verfügen, in welche von eigenen Karteiführern laufend, ja fast stündlich die anfallenden Veränderungen eingetragen werden. Hier ist es nicht schwer, schon während des Geschäftsjahres die für den Bewertungsstichtag wertvollen Kennziffern zu errechnen und entsprechend festzuhalten. Wenn auch dabei die Aufteilung des gesamten Ersatzteilebestandes, der bis zu ca. DM 500.000.- betragen kann, in die von Haug vorgeschlagenen fünf Umschlagsgruppen einen nicht geringen Kosten- und Zeitaufwand und teilweise beachtliche Schwierigkeiten verursacht, so können diese doch letzten Endes unter Zuhilfenahme des Hollerith-Systems in fast allen Fällen relativ leicht überwunden werden. Es ist jedoch zu bedenken, wie eine derartige zusätzliche Aufteilungsarbeit bei kleineren Betrieben, welche nicht über die oben aufgezeigte Lagerorganisation verfügen und bei denen die hollerithmäßige Inventurdurchführung unrentabel ist, durchgeführt werden soll. Hier obliegt ja die gesamte Verwaltung des Ersatzteillagers normalerweise höchstens einer einzigen Person. Der Lagerist hat während des Jahres nicht nur das gesamte Bestellwesen, die Ersatzteileausgabe an die Werkstatt, die Erfassung der ausgegebenen Teile für die Rechnungstellung und die Bearbeitung von Reklamationen zu besorgen, sondern er ist in vielen Fällen zusätzlich auch noch Kundendienstverkäufer, d.h. er hat die ankommenden Werkstattkunden zu empfangen und in Hinsicht auf die auszuführenden Reparaturen zu beraten, die entsprechenden Aufträge auszuschreiben und in die Werkstatt samt dem reparaturbedürftigen Kraftfahrzeug weiterzuleiten. Ferner hat er in den meisten Fällen auch die für die Rechnungstellung erforderlichen Unterlagen zu erstellen, bei zahlreichen Händlerbetrieben sogar auch noch die Kundenrechnungen auszufertigen. Neben diesen Tätigkeiten verbleibt ihm daher nur wenig Zeit, um seine umfangreiche Teilekartei tag-täglich mit den erforderlichen Eintragungen zu versehen. Noch weniger Zeit hat er jedoch für eventuelle Überlegungen über das Bewertungsproblem und über eine systematische Auswertung der Kartei-

blätter. Es ist somit in kleineren Betrieben mit nur einem Lagerverwalter in den allermeisten Fällen praktisch nicht möglich, schon während des laufenden Geschäftsjahres irgendwelche Kennziffern, hier den Umschlagskoeffizienten, zu ermitteln, die am Bewertungsstichtag als wichtige Ausgangswerte eine bedeutende Rolle spielen. Aber auch am Jahresende hat der Teileverwalter zu derartigen Arbeiten keine Zeit, weil er zu diesem Zeitpunkt die Aufgabe hat, mit einigen Hilfskräften die gesamte Teileinventur durchzuführen. Er wird daher kaum Zeit haben, eine Aufteilung des Gesamtbestandes in fünf Umschlagsgruppen vorzunehmen, wobei jedes einzelne Karteiblatt genauestens geprüft und ausgewertet werden müßte. Dazu kommt, daß bei kleineren Kraftfahrzeughändlern die Teilekartei vielfach nur als notwendiges Übel betrachtet wird und deshalb auf eine sorgfältige und genaue Führung derselben kein so großer Wert gelegt wird wie beim Großbetrieb. Und damit ist überhaupt die wesentlichste Voraussetzung für das Haug'sche Verfahren, nämlich eine fortlaufend und exakt geführte Lagerkartei, aus welcher sich die notwendigen Aufteilungen in die fünf Umschlagshäufigkeitsgruppen durchführen lassen, nicht erfüllt.

Wenn auch im Kraftfahrzeughandel den Großhändlerbetrieben eine beachtliche Bedeutung zukommt, so darf doch nicht übersehen werden, daß rein anzahlmäßig die Händlerbetriebe bei weitem überwiegen. So treffen z.B. bei den zwei namhaftesten deutschen Fabrikaten, welche über eine Verkaufsorganisation in der hier beschriebenen Art (Großhändler - Händler) verfügen, z.Zt. rund 4,0 bzw. 4,5 Händlerbetriebe auf einen Großhändlerbetrieb. Aus diesem Grunde darf nach Ansicht des Verfassers das hier vorliegende Problem der Ersatzteilebewertung nicht nur unter Berücksichtigung von großen Betrieben mit ihrem gut organisierten Lagerwesen zu lösen versucht werden, sondern hat auch die Verhältnisse von mittleren und kleineren Betrieben in beachtlichem Umfange zu berücksichtigen. Mit anderen Worten, die Lösung des Ersatzteilebewertungsproblems im Kraftfahrzeug-

handel darf nicht so kompliziert in der Anwendung sein, daß damit nur relativ wenige größere Betriebe etwas anfangen können, während die Vielzahl der mittleren und kleineren Kraftfahrzeughändler nicht imstande sind, eine derartig detaillierte Aufteilung der Gesamtbestände durchzuführen.

Zusammenfassend kann also folgendes gesagt werden:

Das von Haug vorgeschlagene Bewertungssystem verdient deshalb Beachtung, weil Haug sich als erster mit der Materie der Ersatzteilebewertung in der Kraftfahrzeugbranche überhaupt einmal näher beschäftigte. Bis zu diesem Zeitpunkt war zwar das Problem als solches vorhanden, einzelne Betriebsinhaber stellten zwar auch darüber Überlegungen an, aber jeder Kraftfahrzeughändler hatte dabei nur die Verhältnisse seines eigenen Betriebes vor Augen. Als auch die Herstellerwerke nicht umhin konnten, sich mit der Teilebewertung ihrer Vertragshändler zu befassen, wurden meist Tagungen einberufen, bei denen sich Vertreter des Herstellerwerkes und der Händlerschaft, soweit diese überhaupt daran interessiert war, zusammensetzten, um eine Lösung auf breiterer Basis zu erarbeiten. Aber auch hier zeigte sich, daß eine generelle Lösung kaum zu finden war, weil wiederum die einzelnen Vertreter der Händlerschaft ausschließlich ihre Verhältnisse berücksichtigt haben wollten. Der erste Anstoß zu einer Lösung, die auf breitester Basis durchführbar erschien, kam in diesem Zusammenhang von Haug. Er gelangte nämlich zu der höchst wichtigen Feststellung, daß eine wirklichkeitsnahe Bewertung von Ersatzteilen bei sämtlichen Kraftfahrzeugbetrieben am ehesten dann erreicht werden kann, wenn dabei das bei sämtlichen Teilelagern vorhandene und erfaßbare Moment der Umschlagshäufigkeit berücksichtigt wird bzw. daß die Bewertung unter Berücksichtigung des Absatzmarktes erfolgen muß, wobei die in der Vergangenheit gemachten Erfahrungen bei den einzelnen Beständen entsprechend zu verwerten sind. Gleichzeitig entwickelte Haug das oben erläuterte Bewertungssystem. Wie schon früher ausgeführt, ging Haug aber dabei in der Hauptsache von mehr steuerlichen Ge-

sichtspunkten aus, da er dem Kraftfahrzeughändler damit vor allem ein Mittel in die Hand geben wollte, um der Finanzverwaltung beweisen zu können, wie sich der nach § 6 EStG anzusetzende Teilwert eines Ersatzteilelagers errechnet. Somit überwiegen bei Haug die rein steuerlichen Momente, was auch immer wieder aus den Begründungen und Erläuterungen hervorgeht ¹⁾. Es kommt hinzu, daß dieser erste Versuch, das Teilebewertungsproblem auf breiter Basis zu lösen, in manchen Punkten von Voraussetzungen ausgeht, die sich nach Ansicht des Verfassers im Laufe der Zeit verändert haben und somit teilweise zu mangelbehafteten Ergebnissen führen. Dies gilt besonders für die Bewertung der vollgängigen Ersatzteile. Am meisten leidet jedoch das Haug'sche System, wie unter 5) ausführlicher dargestellt, an der Kompliziertheit und teilweisen Undurchführbarkeit in der praktischen Anwendung, welche durch die zu umfangreiche Aufgliederung in fünf Umschlagsgruppen verursacht wird.

Aus obigen Gründen erschien es dem Verfasser notwendig, das Ersatzteilebewertungsproblem auf rein betriebswirtschaftlicher Basis zu untersuchen und ein Bewertungsverfahren zu entwickeln, bei welchem die durch eigene Untersuchungen von 65 Kraftfahrzeughandelsbetrieben gewonnenen Erkenntnisse und erarbeiteten Ergebnisse in entscheidendem Maße verwertet wurden. Ferner machte es sich der Verfasser zur Aufgabe, die beim Haug'schen System auftretenden Mängel zu beseitigen und somit für die Praxis eine Wertermittlungsmethode zu schaffen, die sowohl den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften voll entspricht, als auch in der Praxis, d.h. auch von kleineren Händlerbetrieben, ohne allzu große Mehrarbeit mit den vorhandenen Hilfsmitteln angewendet werden kann.

1) Haug, M., a.a.O. S. 52 ff.

e) Entwicklung und Darstellung des vom Verfasser vorgeschlagenen Verfahrens zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen.

aa) Die Umschlagshäufigkeit, ihre Bedeutung für den "echten Lagerwert" und ihre Errechnung.

Es steht fest, wie die oben aufgezeigten Beispiele von tatsächlichen Betriebs- bzw. Teilbetriebsverkäufen erkennen lassen, daß der "echte Lagerwert" der Ersatzteilebestände nur vom Absatzmarkt her zu ermitteln ist. Ferner entspricht gerade bei Kraftfahrzeugteilen der "echte Lagerwert" aus verschiedenen Gründen in der Regel nie den Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungspreisen, sondern wird immer unter diesen liegen. Diese Wertminderung wird im wesentlichen von drei Risikofaktoren verursacht, die bei der Wertermittlung unbedingt zu berücksichtigen sind. Es sind dies das Risiko des Lagerumfanges einschließlich der vorhandenen Sortierung oder Zusammensetzung, das Risiko der Qualitätsmängel und vor allem das Risiko der eventuellen Unverkäuflichkeit bzw. Ungängigkeit. Wie die Praxis zeigt, kommt dabei dem Risiko der Ungängigkeit die weitaus größte Bedeutung zu. Es liegt somit nahe, daß im Kraftfahrzeughandel eine möglichst wirklichkeitsnahe Bewertung der Ersatzteile nur dadurch erreichbar ist, wenn die Gängigkeit der zu bewertenden Gegenstände die Ausgangsbasis jeglicher Überlegung bildet. Da jedoch eine Beurteilung der Gängigkeit normalerweise nur mit Hilfe von entsprechenden Aufzeichnungen möglich ist, sei hier bereits betont, daß die genaueste Ermittlung des "echten Lagerwerts" auf der Grundlage der Gängigkeit am ehesten dann erreicht werden kann, wenn der betreffende Händlerbetrieb über eine ordentliche Lagerkartei verfügt. Denn nur aus einer laufend und sorgfältig geführten Lagerkartei lassen sich die erforderlichen und exakten Zahlen ermitteln, mit welchen dann die Umschlagshäufigkeit errechnet werden kann. Dazu ist es zunächst notwendig, aus der Kartei, welche bekanntlich für jedes einzelne Ersatz-

teil ein besonderes Karteiblatt mit der Angabe des Jahresanfangsbestandes, der Zugänge, der Abgänge, der Zwischenbestände pro Bewegung und somit auch der Monatsbestände und des Jahresbestandes (Inventurbestandes) enthält, den stückmäßigen Umsatz pro Ersatzteil festzustellen. Es ist jedoch dabei darauf zu achten, daß der stückmäßige Umsatz, also die tatsächlich verkaufte Menge, normalerweise nicht identisch ist mit der stückmäßigen Summe der auf dem Karteiblatt aufgeführten "Abgangsspalte". In der Spalte "Abgänge" werden ja nicht nur die echten Stückumsätze erfaßt, sondern auch die eventuellen Rückgaben an das Lieferwerk ((Reklamationen), notwendig erscheinende Berichtigungen (wenn irrtümlich Ersatzteileeingänge auf falschen Karteiblättern als Zugang eingetragen wurden) und die Austragung von Inventurdifferenzen festgehalten. Dieser Hinweis erscheint deshalb nicht unwichtig, weil es in der Praxis immer wieder vorkommt, daß durch die einfache Addition der Abgangsspalte die sich ergebende Summe ohne weitere Überprüfung als Stückumsatz angesehen und weiterverarbeitet wird, während diese Zahl in Wirklichkeit um die darin enthaltenen Abgänge, die keine Umsätze darstellen, berichtigt werden müßte. Durch solche Ungenauigkeiten kann das gesteckte Ziel, nämlich die wirkliche Umschlagshäufigkeit eines Ersatzteiles festzustellen, durch die Verwendung von unrichtigen Ausgangszahlen leicht zu Ergebnissen führen, die nicht der tatsächlichen Wirklichkeit entsprechen.

Neben dem Stückumsatz der letzten 12 Monate benötigt man zur Ermittlung der Umschlagshäufigkeit eines Ersatzteiles noch den stückmäßigen Bestand desselben. Dieser kann wiederum aus der Lagerkartei auf relativ einfache Weise ermittelt werden. Es steht außer Zweifel, daß als in Frage kommender Bestand nicht der Inventurbestand als solcher, sondern nur der Jahresdurchschnittsbestand verwendet werden darf. Es ist also deshalb folgende Rechnung durchzuführen:

Bestand am Beginn des Geschäftsjahres (Inventurbestand zum vorangegangenen Bilanzstichtag) zuzüglich der darauffolgenden 11 Monatsbestände (Karteibestände) zuzüglich des Bestandes am Schluß des Geschäftsjahres (Inventurbestand zum Bilanzstichtag), die sich hieraus ergebende Summe dividiert durch 13, ergibt den durchschnittlichen stückmäßigen Bestand.

Es wäre dagegen nicht richtig, für diese Zwecke einfach den Inventurbestand zum Bilanzstichtag zu verwenden, weil dieser nur einen Augenblicksstand darstellt, wodurch in keiner Form die besonders im Kraftfahrzeughandel auftretenden Schwankungen im Geschäftsablauf während eines Jahres, welche sich auch auf den Umfang der Ersatzteilebestände auswirken, berücksichtigt werden. Dies ist z.B. besonders dann der Fall, wenn der Bilanzstichtag, was häufig der Fall ist, mit dem 31. Dezember identisch ist. Wie schon früher dargelegt, gelten im Kraftfahrzeughandel die Monate Dezember und Januar als die schlechtesten Verkaufsmonate des Jahres auf dem Neuwagensektor, was sich wieder auf das Werkstattgeschäft und somit auch auf das Ersatzteilegeschäft auswirkt. Wenn auch der Kraftfahrzeughändler seine Ersatzteilebestellungen grundsätzlich dieser Entwicklung anpaßt, so zieht er es in vielen Fällen doch vor, in Erwartung des erhöhten Bedarfes in den nahen Frühlingsmonaten mit dem äußerst starken Aufschwung im Neuwagengeschäft, welcher bereits im Februar einsetzt und in den Wochen vor Ostern seinen Höhepunkt erreicht, seinen geschätzten Bedarf für diese Monate teilweise bereits im Dezember zu decken, wobei Liquiditätsgründe und rein psychologische Momente dem Herstellerwerk gegenüber eine nicht unwesentliche Rolle spielen. Somit haben am 31. Dezember viele Kraftfahrzeughändler einen Bestand an Ersatzteilen auf Lager, welcher höher als der normale Durchschnittsbestand ist, weil er z.T. bereits einen gewissen "Vorratsbestand" für den kommenden Saisonaufschwung enthält. Es würde sich demnach bei der Verwendung dieses Inventurbestandes eine Umschlagshäufigkeit bei man-

chen Ersatzteilen errechnen, die den tatsächlichen Verhältnissen in keiner Weise mehr gerecht wird. Ferner würde es einem Kraftfahrzeughändler, der es darauf abgesehen hat, nicht schwer fallen, seinen steuerpflichtigen Gewinn insofern etwas zu korrigieren, indem er in den letzten Tagen des Geschäftsjahres absichtlich, d.h. aus rein steuerlichen Gründen, erhöhte Ersatzteilebezüge tätigt und dadurch den für die weiteren Berechnungen zu verwertenden Bestand einzelner Ersatzteile bedeutend erhöht. Auch in diesem Fall wird bei der Ermittlung des "echten Lagerwertes" mit Ausgangszahlen gearbeitet, die für eine objektive Wertermittlung wegen der vorsätzlichen "Frisur" nicht in Frage kommen können. Es könnten derartige Manipulationen aber genau so mit umgekehrten Vorzeichen durchgeführt werden, wenn es sich z.B. für kreditpolitische Zwecke vorteilhafter erweisen würde, möglichst hohe Aktivwerte auszuweisen.

Es zeigt sich also, daß die Verwendung des Inventurbestandes als alleinige Bestandsziffer im Zusammenhang mit der Errechnung der Umschlagshäufigkeit aus gravierenden Gründen nicht ausreicht, um ein der Wirklichkeit möglichst nahekommendes Ergebnis zu erhalten. Nach Ansicht des Verfassers scheint es daher unbedingt erforderlich, wenn schon ein solch wesentliches Hilfsmittel, wie die Lagerkartei es darstellt, vorhanden ist, die darin enthaltenen tatsächlichen Zahlen so weit wie irgend möglich erschöpfend auszuwerten, um eine Ungenauigkeit der Ergebnisse schon dadurch einzuschränken, daß schon bei den Ausgangszahlen (Stückumsatz und Stückbestand) darauf geachtet wird, damit nicht durch eine oberflächliche oder auch willkürliche Auswertung der Lagerkartei Zahlen Verwendung finden, welche objektiv nicht vertretbar sind bzw. den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechen.

Die Umschlagshäufigkeit selbst errechnet sich durch die Gegenüberstellung des bereinigten Stückumsatzes je Ersatzteil und des durchschnittlichen Stückbestandes des gleichen Ersatzteiles. Beträgt z.B. der durchschnittliche Be-

stand an Stoßdämpfern eines bestimmten Typs und Modells sechs Stück und wurden im Laufe der letzten 12 Monate achtzehn Stoßdämpfer des gleichen Typs und Modells in Form von Kraftfahrzeugreparaturen oder sonstwie verkauft, so beträgt die durchschnittliche Umschlagshäufigkeit oder der Umschlagskoeffizient 3,0. Konnten jedoch im gleichen Zeitraum nur neun Stück veräußert werden, so ergibt sich eine Umschlagshäufigkeit von nur 2,0. Diese Kennziffer gibt also den Zeitraum an, wie lange der durchschnittliche Stückbestand eines bestimmten Ersatzteiles normalerweise auf Lager liegen muß, bis es möglich ist, ihn restlos zu veräußern. Bei obigem Beispiel würde die durchschnittliche Lagerzeit im ersten Fall (Umschlagshäufigkeit 3,0) vier Monate und im zweiten Fall (Umschlagshäufigkeit 2,0) sechs Monate betragen.

Wenn es sich auch hier um reine Erfahrungswerte der Vergangenheit handelt, so geben diese doch auch zumindest für die nahe Zukunft so wichtige Anhaltspunkte, daß auf deren Verwendung bei der Entwicklung eines Ersatzteilebewertungsverfahrens nicht verzichtet werden kann. Außerdem müssen für die Beurteilung der zukünftigen Verhältnisse immer die Erkenntnisse aus der Vergangenheit entsprechend berücksichtigt werden, um überhaupt eine derartige Wertfindung zu ermöglichen. Auf jeden Fall kann aus der Feststellung der Umschlagshäufigkeit der einzelnen Ersatzteile ersehen werden, daß die durchschnittliche Lagerdauer der einzelnen Bestände verschieden lang ist, wodurch wiederum feststeht, daß bei den Beständen der Grad der zukünftigen Veräußerungsmöglichkeit unterschiedlich anzusetzen ist, was sich auf die Wertbemessung entscheidend auswirken muß.

Es ergibt sich somit, daß im Kraftfahrzeughandel der "echte Lagerwert" der Ersatzteile um so niedriger sein muß und, wie die Praxis bei Betriebs- oder Teilbetriebsverkäufen wiederholt gezeigt hat, auch von einem Erwerber um so niedriger eingeschätzt wird, je länger die durchschnittliche Lagerdauer, ermittelt durch die Errechnung

der durchschnittlichen Umschlagshäufigkeit, ist. Es ist daraus ersichtlich, daß der Unterschied zwischen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreis und "echtem Lagerwert" um so größer sein muß, je länger der Zeitraum ist, in dem sich normalerweise die Ersatzteile ohne Wertverluste veräußern lassen.

Diese Erkenntnis ist für die Entwicklung eines Ersatzteilebewertungsverfahrens zwar von bedeutender Wichtigkeit, kann aber erst dann in dem erforderlichen Maße in ein solches System eingearbeitet werden, wenn die obere und die untere Grenze des "echten Lagerwertes" einwandfrei festgestellt sind. Mit anderen Worten, es ist, um obige Erkenntnis bei der Wertermittlung entsprechend berücksichtigen zu können, erforderlich, zunächst festzustellen, welchen Zeitraum die durchschnittliche Lagerdauer von Ersatzteilebeständen umfassen muß bzw. umfassen darf, um nach den praktischen Gegebenheiten in der Kraftfahrzeugbranche bzw. der Kraftfahrzeughändlerschaft als Normal-lagerdauer bzw. als Durchschnittslagerdauer zu gelten. Oder wann ist ein Ersatzteil auf Grund der Erfahrungen der Vergangenheit als so "gängig" zu bezeichnen, daß an der zukünftigen Veräußerungsmöglichkeit zum gültigen Listenpreis nicht gezweifelt werden kann, wobei normale Verhältnisse im Wirtschaftsablauf vorauszusetzen sind. Der Wert dieser "vollgängigen" Ersatzteile bildet dann die obere Grenze des "echten Lagerwertes" und deckt sich, wie später noch eingehend dargestellt wird, fast mit den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen.

Andererseits ist es auch erforderlich, um klare Wertgrenzen für die weiteren Überlegungen als wichtige Ausgangsbasen zur Verfügung zu haben, neben dem oberen Grenzwert des "echten Lagerwertes" auch dessen untere Grenze zu ermitteln. Diesen untersten Wert bildet zweifellos der Schrottwert. Es gilt aber dabei festzustellen, wann im Kraftfahrzeughandel unter Berücksichtigung der Gängigkeit eines Ersatzteilebestandes der Zeitpunkt eintritt, ab dem der "echte Lagerwert" nur noch mit dem Schrottwert iden-

tisch ist. Somit kann ein Bewertungsverfahren nach der Umschlagshäufigkeit erst dann aufgestellt werden, wenn die beiden Wertgrenzen des "echten Lagerwerts" ermittelt sind.

bb) Die "vollgängigen" Ersatzteile und ihr "echter Lagerwert".

aaa) Darstellung der vom Verfasser durchgeführten Betriebsreihenuntersuchung.

In diesem Abschnitt soll nun auf die Frage eingegangen werden, wann im Kraftfahrzeughandel ein Ersatzteil als vollgänglich angesehen werden kann. Diese Frage kann nicht nur in der Weise beantwortet werden, daß man davon ausgeht, wie hoch der von den Herstellerwerken vorgeschriebene Mindestbestand an Ersatzteilen sein muß, der in der Regel zwei bis drei Monatsumsätze umfassen soll. Denn es ist nicht gesagt, wie früher schon ausführlich begründet wurde, daß ein derartiger vom Lieferwerk vorgeschriebener Mindestbestand mit dem von den Händlern auf Grund ihrer eigenen Erfahrungen als notwendig erachteten Teilebestand übereinstimmt. Es ist vielmehr in der Praxis der Fall, daß aus zahlreichen Gründen der durchschnittliche Normalbestand z.T. wesentlich über dem vom Werk empfohlenen Sollbestand liegt; weil eben die praktischen Erfahrungen zeigen, daß zur Deckung des laufenden Bedarfs, besonders wenn der Betrieb sich nicht in unmittelbarer Nähe des Lieferwerkes oder des zuständigen Großhändlers befindet, größere und in ihrer Zusammensetzung gestreutere Vorräte nötig sind.

Ferner kann nach Ansicht des Verfassers bei der Lösung dieser Frage auch nicht davon ausgegangen werden, daß ein bestimmtes Herstellerwerk seine Vertragshändler auf dem Ersatzteilesektor u.a. auch danach beurteilt, ob es ihnen gelungen ist, den Ersatzteilebestand im abgelaufenen Geschäftsjahr mindestens 4 mal umzuschlagen, d.h. also, ob es gelungen ist, die Ersatzteile innerhalb von drei Monaten nach dem Einkaufszeitpunkt wieder zu veräußern.

In beiden Fällen wurde zur Ermittlung des Umschlagshäufigkeitsgrades, bei dem die Ersatzteile als vollgänglich anzusehen sind, Sollziffern der Herstellerwerke verwendet werden, die zwar nach Auffassung derselben den Idealzustand bzw. das Ziel einer guten Lagerverwaltung darstellen, aber nicht unbedingt bei jedem einzelnen Betrieb als Normalzustand betrachtet werden können. Es muß deshalb gerade in diesem Falle, wo sich im Kraftfahrzeughandel noch kein allgemein gültiger Handelsbrauch herausgebildet hat, ausschließlich davon ausgegangen werden, was in der Praxis, und hier vor allem vom Vertragshändler mit einer durchschnittlichen Betriebsgröße und mit einem durchschnittlichen Lagerbestand an Ersatzteilen - nicht allein nur von den einzelnen Großhändlern mit ihrer besonderen Funktion innerhalb des Kraftfahrzeughandels - unter gängigen Ersatzteilen zu verstehen ist. Dabei setzt der Verfasser voraus, daß ein Kraftfahrzeughändler als guter, überlegender und nach dem ökonomischen Prinzip wirtschaftender Kaufmann auf dem Ersatzteilesektor daran interessiert ist, daß das Teilelager nur den zur Deckung des nach seiner Ansicht zu erwartenden Bedarfs (innerhalb einer bestimmten Zeit) erforderlichen Umfang besitzt. Diese Voraussetzung kann in der Praxis auch als erfüllt angenommen werden, da gerade im Kraftfahrzeughandel die Bindung von Eigen- oder/und Fremdkapital durch die einzelnen Posten des Umlaufvermögens, so vor allem durch die kostspieligen Neu- und Gebrauchtwagenbestände, durch den betriebsnotwendigen Teilevorrat und nicht zuletzt durch die in manchen Zeiten außerordentlich hohen Außenstände, das finanzielle Problem Nr. 1 darstellt. Aus diesem Grunde achtet der in der Praxis tätige Kraftfahrzeugkaufmann grundsätzlich darauf, daß seine Liquiditätsengpässe nicht noch durch die Lagerung - seiner Meinung nach - schlecht oder eventuell nicht veräußerbarer Teilebestände verschlechtert werden. Trotzdem sieht sich der Vertragshändler manchmal gezwungen, auch solche Ersatzteile, deren schnelle Verwertungsmöglichkeit oft zweifelhaft ist, zu halten, weil

er als vertraglicher Vertreter des Herstellerwerks verpflichtet ist, seine Betriebsbereitschaft auch danach auszurichten, daß er nicht nur die allerneuesten Typen und Modelle instandsetzen und instandhalten, sondern auch ältere Jahrgänge ohne Schwierigkeiten mit den notwendigen Ersatzteilen versorgen kann.

Die Abschätzung des zu erwartenden Teilebedarfs, welcher zwar grundsätzlich von den Herstellerwerken auf statistischem Wege ermittelt wurde, aber darüber hinaus vom Vertragshändler nach seinen eigenen Erfahrungen entsprechend berichtet und ergänzt wird, schlägt sich konkret in der Höhe und in der Zusammensetzung des Ersatzteilebestandes nieder. Wie der einzelne Betriebsinhaber nun die Höhe des durchschnittlichen Lagernormalbestandes seines Betriebes unter Berücksichtigung der zu erwartenden Verwertungs- bzw. Veräußerungsmöglichkeiten beurteilt, kann nicht durch Soll- oder Planzahlen der Herstellerwerke als feststehend betrachtet werden, sondern muß durch eingehende Untersuchungen in der Praxis ermittelt werden.

Bei der vom Verfasser durchgeführten Betriebsreihenuntersuchung wurde ferner größter Wert darauf gelegt, daß bei dieser Untersuchung der normale Durchschnittsbetrieb als zahlenmäßig und strukturell stärkster Vertreter des Kraftfahrzeughandels so weit wie möglich berücksichtigt wurde. Bewußt wurde darauf verzichtet, sogenannte Großhändlerbetriebe, die u.a. die Aufgabe haben, als verlängerter Arm des Lieferwerkes die ihnen zugeteilten Händlerbetriebe mit Neufahrzeugen und Ersatzteilen (Original-Werkteilen) zu versorgen, in die Reihe der Betriebsuntersuchungen aufzunehmen. Dadurch wurde vermieden, daß die vor allem auf dem Ersatzteilesektor vorhandenen und nur diesen Großhändlerbetrieben eigenen Verhältnisse in der Auswertung der Untersuchung mit den Ergebnissen der normalen Durchschnittsbetriebe vermischt werden. Im Gegensatz dazu legte sich der Verfasser bei den wirklichen Händlerbetrieben, d.h. den vertraglich an ein bestimmtes Fabrikat gebundenen Kraftfahrzeugbetrieben, welche nicht nur den

Neuwagenverkauf des vom Herstellerwerk produzierten Fabrikats im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchzuführen haben, sondern auch zusätzlich verpflichtet sind, den sogenannten Kundendienst und den Ersatzteiledienst (Original-Werksteile) entsprechend den Werksvorschriften auszuführen (vergl. dazu die Kundendienst-Scheckbücher der einzelnen Fabrikate). auf keine Betriebsgrößenmerkmale fest, nach denen die untersuchten Betriebe aussortiert bzw. eingeteilt werden könnten. Dies erfolgte deshalb, um dadurch eine weitestmögliche Streuung der Untersuchungsreihe zu erreichen. Nach Ansicht des Verfassers spielt eine derartige Großzügigkeit auch keine so entscheidende Rolle wie es im ersten Augenblick vielleicht den Anschein haben mag. Denn in dem mit dem Herstellerwerk abgeschlossenen Vertrag werden dem Händler die ihm auferlegten Pflichten genauestens umschrieben, so daß innerhalb der Händlerorganisation eines bestimmten Herstellerwerks betriebswirtschaftlich gesehen die gleichen Funktionen erfüllt werden. Von größerer Bedeutung ist aber die Tatsache, daß die Händlerverträge bzw. die den Händlern auferlegten Pflichten bei den einzelnen Fabrikaten in ihrem formellen Inhalt nicht sehr voneinander abweichen, sondern ohne wesentliche Ausnahmen immer wieder die gleichen Vertragspunkte aufführen. Dies sind vornehmlich die Verpflichtung, den Vertrieb des vertretenen Fabrikats durchzuführen, einen einwandfreien Kundendienst auf dem Werkstattsektor und einen den Erfordernissen entsprechenden Ersatzteiledienst zu gewährleisten. In Nebenabmachungen werden obige Verpflichtungen, zumindest bei den namhaften Fabrikaten, dann teilweise auch zahlenmäßig niedergelegt. Dies geschieht werksseitig mit Hilfe von statistisch erfaßten und ausgewerteten Erfahrungssätzen oder wohlüberlegten Schätzungen. Durch diese einheitliche Regelung der einem Kraftfahrzeughändler auferlegten Vertragspflichten wird den einzelnen Betrieben von Anfang an ihre betriebswirtschaftliche Struktur aufgezwungen, so daß sich in dieser Hinsicht zwischen den einzelnen Händlerbetrieben, auch

wenn sie nicht alle an das gleiche Fabrikat gebunden sind, keine wesentlichen Unterschiede ergeben können. Da außerdem die Herstellerwerke ihre ganzen Überlegungen von der Beurteilung des Neuwagenverkaufsgeschäftes abhängig machen, d.h. die Planzahlen für die Kundendienstabteilung und für das Ersatzteilelager erst nach Festlegung des erfahrungsgemäß möglichen (geschätzten) Neuwagenverkaufs, welcher stückmäßig angesetzt wird, entwickeln, ergeben sich bei sämtlichen Händlerbetrieben in den allermeisten Fällen ganz bestimmte Relationen zwischen Neuwagenumsatz, Werkstattumsatz und Ersatzteileumsatz. Diese Umsatzrelationen wirken sich aber auch auf die betriebsnotwendigen Warenvorräte aus, wobei diese gegenseitige Abhängigkeit besonders bei den Ersatzteilebeständen offen zutage tritt. Somit spielt die eigentliche Betriebsgröße, begrenzt durch ganz bestimmte Merkmale, bei Kraftfahrzeugbetrieben, welche durch Verträge an ein entsprechendes Fabrikat gebunden sind, für eine Untersuchung, die die Ermittlung der normalen Umschlagshäufigkeit zum Ziele hat, keine so entscheidende Rolle, weil es ja letzten Endes nicht auf die tatsächliche Umsatzhöhe, Beschäftigtenzahl, Kapitalhöhe usw. ankommt, sondern auf die Relation zwischen dem Ersatzteileumsatz und dem Ersatzteilebestand. Diese Relation ist aber indirekt vom Herstellerwerk bei sämtlichen Vertragsbetrieben in ziemlich gleicher Höhe "vorgegeben" und kann somit keine strukturellen Verschiebungen, die zu einer Nichtvergleichbarkeit der einzelnen Betriebe führen könnten, verursachen. Aus diesem Grunde können nach Ansicht des Verfassers für Zwecke der angestellten Untersuchung grundsätzlich alle Händlerbetriebe verwendet werden, welche funktional als echte Händlerbetriebe, d.h. fabrikatgebundene Kraftfahrzeugbetriebe mit Händlervertrag, anzusehen sind.

Während betriebsgrößenmäßig somit keine Aufteilung oder Aussortierung bei den dem Verfasser zur Verfügung stehenden Betrieben vorgenommen wurde, war es erforderlich, den Standort der einzelnen Händlerbetriebe näher zu untersu-

chen. Dies deshalb, um ein möglichst wirklichkeitsnahes und den tatsächlichen Verhältnissen der Praxis entsprechendes Durchschnittsergebnis errechnen zu können, welches nicht durch Umstände verwässert wird, die nur bei einzelnen und extrem gelagerten Sonderfällen vorliegen. Es stellte sich nämlich bei der Überprüfung heraus, daß bei solchen Betrieben, die in unmittelbarer Nähe des zuständigen Großhändlers, welcher in diesen Fällen als alleiniger Lieferant der Original-Werksteile für die ihm werksseitig zugeteilten Händler in Frage kommt, die Untersuchungsergebnisse für eine Auswertung, die eine Ermittlung der Durchschnittsumschlagshäufigkeit zum Ziele hat, wegen der Abnormalität der Verhältnisse auf dem Ersatzteilesektor nicht verwendet werden können. Es ist nämlich kaufmännisch vollkommen verständlich, daß ein Kraftfahrzeughändler, welcher in einer Großstadt neben dem Großhändler als Händler des gleichen Fabrikates vom Herstellerwerk eingesetzt wurde, um besonders den Großstadtraum einschließlich der Randbezirke verkaufsmäßig zu betreuen, und dessen Betriebsstandort manchmal nur wenige Kilometer vom Großhändlerstandort entfernt liegt, auf dem Ersatzteilesektor ganz anders disponieren kann als die vielleicht 20 bis 100 Kilometer entfernt liegenden anderen Händler. Im ersten Fall kann es sich der Betriebsinhaber leisten, sein Ersatzteilelager mit nur ganz geringen Beständen, welche weit unter dem normalen Durchschnittsbestand liegen, auszustatten, obwohl der Teileumsatz im Vergleich zu anderen Händlern derselben Betriebsgröße dem Durchschnitt entspricht. Diese vorteilhafte und nur in Einzelfällen mögliche Sonderstellung bei der Lagerhaltung ist aber nur deshalb möglich, weil der in unmittelbarer Nähe des Großhändlers liegende Händlerbetrieb jederzeit in der Lage ist, seinen für die anfallenden Reparaturen erforderlichen Ersatzteilebedarf in kürzester Zeit, d.h. innerhalb einer Stunde, zu beschaffen. Diese Handhabung geht in der Praxis so weit, daß der Kraftfahrzeughändler oder sein Lagerverwalter täglich bei

seinem Großhändler den für diesen Tag oder für diese eine Großreparatur nötigen Ersatzteilebedarf deckt. Es liegt somit für einen derartigen Händler keinerlei Zwang und Bedürfnis vor, sich überhaupt bestimmte Ersatzteile auf Lager zu legen, da es ja für ihn höchst einfach und keineswegs problematisch ist, sich die erforderlichen Teile zu beschaffen. Es wurde vom Verfasser festgestellt, daß bei solchen Betrieben der durchschnittliche Ersatzteilebestand z.B. rd. DM 4.000.- betrug, während der tatsächlich in zwölf Monaten erzielte Umsatz, ausgedrückt in den Anschaffungspreisen oder dem Materialeinsatz bzw. Ersatzteileeinsatz, bei rd. DM 40.000.- lag, woraus sich eine jährliche wertmäßige Umschlagshäufigkeit des Gesamtbestandes von 10,0 ergibt. Es wäre nach Ansicht des Verfassers sehr bedenklich, derartige Sonderfälle in eine Untersuchung mit einzubeziehen, weil dadurch zur Errechnung eines Durchschnittes von Verhältnissen ausgegangen würde, die zwar für diesen einzelnen Betrieb als normal, aber keineswegs als branchenüblich angesehen werden können. Aus diesem Grunde sonderte der Verfasser derartige Einzelfälle aus, um, wie schon oben betont, ein wirklich echtes und den normalen Verhältnissen der Praxis im Kraftfahrzeughandel entsprechendes Ergebnis zu erhalten.

Des weiteren berücksichtigte der Verfasser bei der Zusammenstellung einer repräsentativen Untersuchungsreihe auch das Betriebsalter. Darunter sollen hier die Anzahl der Jahre verstanden werden, in denen der Betriebsinhaber ohne Unterbrechung den Händlervertrag besitzt. Es wäre nach Ansicht des Verfassers nicht richtig, wenn in dieser Hinsicht alle Händlerbetriebe gleichgesetzt würden. Es zeigt sich nämlich in der Praxis immer wieder, daß in den ersten beiden Jahren der Vertragshändlerstätigkeit mit gewissen Anlaufsschwierigkeiten zu kämpfen ist, welche nicht nur auf dem Neuwagensektor auftreten, sondern auch im Lagerwesen ihren Niederschlag finden. Der "neue" Vertragshändler ist verständlicherweise nicht immer in der Lage, seinen Bedarf an Ersatzteilen so genau abzuschätzen wie es

ein langjähriger Händler auf Grund seiner gesammelten Erfahrungen tun kann. Der junge Händler wird deshalb gerade auf dem Ersatzteilesektor in der Regel sehr vorsichtig disponieren oder er wird, wie es auch teilweise vorkommt, sich Teilebestände anschaffen, welche sich später als bei weitem zu umfangreich herausstellen. Manchmal stattet ein solcher Vertragsinhaber sein Teilelager auch bewußt mit zu hohen Beständen aus, um damit dem Herstellerwerk gegenüber als "ergebener" Vertragspartner zu erscheinen. Diese Ausführungen zeigen, daß bei jungen Vertragshändlern vor allem auf dem Ersatzteilesektor in den allermeisten Fällen Verhältnisse vorliegen, die ebenfalls als noch nicht normal bzw. nicht dem Durchschnitt entsprechend angesehen werden können. Aus diesem Grunde wurden für obige Untersuchung nur Händlerbetriebe in die Repräsentativreihe aufgenommen, die mindestens schon zwei Jahre lang ihren Vertrag besitzen.

Da sämtliche erfaßten Betriebe dem Verfasser bekannt waren, konnten obige Einflüsse (Struktur, Standort, Betriebsalter in bezug auf den Händlervertrag und sonstige Besonderheiten), welche sich bei oberflächlicher Beurteilung der Betriebsverhältnisse sehr ungünstig auf den Aussagewert einer derartigen Untersuchung auswirken können bzw. derartige Händlerbetriebe aus der Untersuchungsreihe, welche nicht für die Ermittlung eines Durchschnittsergebnisses geeignet waren, ausgesondert werden.

Nach gewissenhafter Prüfung jedes einzelnen zur Verfügung stehenden Betriebes war es erforderlich, von den insgesamt 65 Untersuchungsobjekten 29 als nicht verwendbar abzusondern. Der relativ häufigste Grund war dabei der Standort und das Alter dieser Händlerbetriebe. Es verblieben somit zur näheren Beurteilung und Auswertung 36 Kraftfahrzeugbetriebe, die den Händlervertrag des vertretenen Fabrikates seit mehr als zwei Jahren innehaben und auch sonst als Normalbetriebe angesehen werden können. Auch fabrikatmäßig sind nach Ansicht des Verfassers diese 36 Betriebe gut zu verwenden, da sie sich nicht nur aus Händlern eines

bestimmten Fabrikates wie z.B. VW oder Opel zusammen-
setzen, sondern auch in dieser Hinsicht einen repräsenta-
tiven Durchschnitt darstellen. Sie setzen sich nämlich aus
den drei namhaftesten und meistgefahrenen, d.h. marktmäßig
bedeutendsten Fabrikaten der deutschen Automobilindustrie
zusammen, deren Vertrieb über eine Händlerorganisation in
dem hier beschriebenen Sinne, also durch juristisch selb-
ständige Eigenhändler, die im eigenen Namen erwerben und
veräußern und mit dem Herstellerwerk nur durch den soge-
nannten Händlervertrag verbunden sind, erfolgt. Gemessen
an der Größe des Marktanteils der deutschen Automobilmar-
ken sind dies die Fabrikate der Volkswagenwerk GmbH. (VW),
der Adam Opel AG. (Opel) und der Ford-Werke AG. (Ford).
Obwohl bei der Aufzählung der marktanteilmäßig bedeutend-
sten Fabrikate keineswegs die Daimler-Benz AG. (Mercedes)
übergangen werden darf, kann diese Automarke bei dieser
speziellen Untersuchung nicht verwendet werden, da die bei
Mercedes übliche Verkaufsorganisation keine einwandfreie
Vergleichsmöglichkeit mit anderen Kraftfahrzeughändlern
zuläßt. Der Vertrieb der Erzeugnisse erfolgt nämlich bei
Mercedes grundsätzlich durch die Werke selbst bzw. durch
firmeneigene Niederlassungen oder durch Vertreterfirmen,
welche Handelsvertreter im Sinne des HGB sind. Somit gibt
es bei Mercedes grundsätzlich keinen Eigenhändler. Wenn
dies auch hauptsächlich für das Neuwagengeschäft gilt, so
wirkt sich eine solche Vertriebsorganisation doch auch
beträchtlich auf den Ersatzteilesektor aus. Aus diesem
Grunde sind nach Ansicht des Verfassers die Vertreterfir-
men bzw. die Betriebe der Verkaufsagenten dieses Fabrika-
tes nicht geeignet, für die Ermittlung einer durchschnitt-
lichen Ersatzteileumschlagshäufigkeit verwendet zu werden.

Die der Untersuchung zugrunde gelegten Kraftfahrzeugbe-
triebe, welche sich also aus VW-, Opel- und Fordhändlern
zusammensetzen, erfüllen die vom Verfasser für eine der-
artige Untersuchung geforderten Voraussetzungen, indem sie
voll als sogenannte Eigenhändler anzusehen sind und im
mehrjährigen Besitze des Händlervertrages sind. Somit kön-

nen diese Betriebe auf Grund der strukturellen bzw. funktionalen Gleichheit für eine Durchschnittserrechnung Verwendung finden. Ferner setzen sich diese 36 Objekte aus Händlerbetrieben zusammen, die auch standortmäßig den gestellten Anforderungen entsprechen, indem kein Betrieb in unmittelbarer Nähe des zuständigen Großhändlers liegt. Es ist somit jeder der 36 Händler wegen der relativ großen Entfernung zum Großhändler gezwungen, die nach seiner Erfahrung erforderlichen und betriebsnotwendigen Ersatzteile auf Lager zu legen, um den auftretenden Bedarf reibungslos decken zu können. Da also sämtliche nach Ansicht des Verfassers notwendigen Voraussetzungen, die in diesem Falle für eine exakte Errechnung eines Normal- bzw. Durchschnittsergebnisses erforderlich sind, erfüllt sind, kann anschließend zum eigentlichen Zweck der angestellten Untersuchung, nämlich der Darstellung und Verarbeitung der Ergebnisse geschritten werden.

bb) Das Ergebnis der Untersuchung.

Wie schon früher eingehend dargestellt, errechnet sich die Umschlagshäufigkeit eines Ersatzteiles durch die Gegenüberstellung des durchschnittlichen stückmäßigen Bestandes zum stückmäßigen Umsatz. Da es jedoch aus verständlichen Gründen nicht möglich war, bei den einzelnen Betrieben der Untersuchungsreihe die reine stückmäßige Errechnung der Umschlagshäufigkeit durchzuführen, wurden für diese Zwecke die wertmäßigen Aufzeichnungen, also die Zahlen der Buchhaltung verwendet. Um ein möglichst zeitnahes Ergebnis zu erhalten, wurde vom Verfasser bei den einzelnen Betrieben von den Verhältnissen des Jahres 1956 ausgegangen.

Zunächst wurde in diesem Zusammenhang der durchschnittliche Bestand an Ersatzteilen ermittelt und auf gerade DM 100.-- auf- bzw. abgerundet. Um die gewünschte Kennziffer zu erhalten, muß diesem Durchschnittsbestand (nicht Inventurbestand zum Bilanzstichtag!) der Materialeinsatz, in diesem Falle besser und verständlicher der Ersatzteileinsatz des Jahres 1956 gegenübergestellt werden. Dieser

Ersatzteileeeinsatz kann normalerweise im Kraftfahrzeughandel leicht ermittelt werden, da es üblich ist, mit der Erfassung der erzielten Verkaufserlöse zugleich die dazugehörigen Anschaffungspreise zu erfassen und entsprechend zu verbuchen (Klasse 7 an Klasse 3). Es werden somit schon während des ganzen Jahres die zu den einzelnen Verkaufserlösen gehörigen Anschaffungspreise je nach Erlösart auf gesonderten Konten der Klasse 7 erfaßt und brauchen nur zum Bilanzstichtag berichtigt zu werden, wenn der aufgenommene Inventurbestand nicht mit dem Buchbestand übereinstimmt. Wird eine derartige Erfassung der Anschaffungspreise während des laufenden Jahres nicht durchgeführt, so kann der Ersatzteileeeinsatz aus der Jahresgewinn- und -verlustrechnung ermittelt werden. Dies um so mehr, als fast alle Herstellerwerke ihren Händlern auch auf dem Gebiete des Rechnungswesens bestimmte Vorschriften machen, um für die laufend durchgeführten Betriebsvergleiche und Betriebsanalysen möglichst von all ihren Händlern nach dem gleichen Prinzip verarbeitete bzw. ermittelte Zahlen der Buchhaltung zu erhalten. Ein besonderer Wert wird dabei auf die exakte Trennung der einzelnen Umsatzträger auch in abrechnungsmäßiger Hinsicht gelegt. Um eine rasche und wertvolle Beurteilung der Gesamtsituation und der Entwicklung eines Händlerbetriebes zu ermöglichen, woran sowohl das Herstellerwerk als auch der Betriebsinhaber selbst interessiert sind, wurde eine sogenannte "Brutto-Ertragsanalyse" seitens der Herstellerwerke in formulartechnischer Hinsicht entworfen. Aus dieser Darstellung können, wenn sie unter Verwendung der Jahresgewinn- und -verlustrechnung entwickelt wird, ohne weiteres die zu den einzelnen Verkaufserlösen gehörigen Anschaffungspreise ersehen werden. Durch die weitgehende Aufteilung enthält eine solche "Bruttoertragsanalyse" immer die Verkaufserlöse und die dazugehörigen Anschaffungspreise der Original-Werkteile. Mit diesen Ausführungen wollte der Verfasser zeigen, auf welchem Wege der für obige Berechnung erforderliche Ersatzteileeeinsatz üblicherweise ermittelt wird bzw. ermittelt werden kann.

Im Rahmen der Untersuchung wurde der sich im Einzelfall ergebende Ersatzteileeeinsatz wie bei den obigen Durchschnittsbeständen ebenfalls auf volle DM 100.- auf- bzw. abgerundet.

Durch die Division "Ersatzteileeeinsatz : Ersatzteiledurchschnittsbestand" wurde bei jedem der 36 untersuchten Betriebe die Umschlagshäufigkeit des Ersatzteilebestandes im Jahre 1956 ermittelt. Wie die umseitige Darstellung der Untersuchungsreihe zeigt, ergaben sich dabei sehr unterschiedliche Ergebnisse. So beträgt die niedrigste Umschlagshäufigkeit 1,3 und die höchste 6,6. Des weiteren ist ersichtlich, daß von den insgesamt 36 Händlerbetrieben nur drei eine höhere Umschlagshäufigkeit als 6,0 aufweisen, nur ein Betrieb zwischen 5,0 und 6,0 und nur zwei zwischen 4,0 und 5,0 liegen, sechs Betriebe eine solche zwischen 3,0 und 4,0 besitzen und der weitaus größte Teil der Betriebe, nämlich vierundzwanzig, eine Umschlagshäufigkeit von nur unter 3,0 erreichen. Bei genauer Errechnung des Mittels (Summe der einzelnen Umschlagshäufigkeiten : Anzahl der Betriebe) ergibt sich somit eine durchschnittliche Umschlagshäufigkeit von 3,02.

Es steht somit fest, daß auf Grund einer sorgfältig und gewissenhaft zusammengestellten Repräsentativreihe von Kraftfahrzeughändlerbetrieben der verschiedensten Größen, welche alle standortmäßig als normal angesehen werden können und die schon mehr als zwei Jahre einen Händlervertrag besitzen und welche schließlich insofern eine entscheidende Bedeutung als Untersuchungsobjekte haben, als sie in ihrer Gesamtheit nicht nur ein Fabrikat vertreten, sondern sich auf die drei namhaftesten deutschen Automobilmarken aufteilen, sich für das Jahr 1956 eine durchschnittliche Umschlagshäufigkeit bei Original-Werksteilen von rd. 3,0 ergibt.

DARSTELLUNG DER VOM VERFASSENTER UNTERSUCHTEN HANDLERBETRIEBE

Betriebs- Nr.	Ersatzteile- einsatz 1956	Durchschnitts- bestand 1956	Umschlags- häufigkeit
1	310.000.-	55.000.-	5,6
2	145.400.-	65.100.-	2,2
3	102.100.-	47.900.-	2,1
4	94.000.-	27.400.-	3,4
5	84.800.-	19.200.-	4,4
6	73.500.-	29.100.-	2,5
7	72.700.-	25.300.-	2,9
8	71.700.-	37.000.-	1,9
9	66.100.-	25.500.-	2,6
10	64.900.-	29.700.-	2,2
11	64.500.-	23.800.-	2,7
12	63.900.-	23.700.-	2,7
13	52.400.-	8.000.-	6,6
14	51.900.-	22.900.-	2,3
15	43.300.-	19.100.-	2,3
16	41.700.-	6.700.-	6,2
17	41.100.-	16.000.-	2,6
18	38.600.-	13.300.-	2,9
19	31.100.-	15.900.-	2,0
20	29.000.-	16.500.-	1,8
21	27.500.-	14.600.-	1,9
22	21.400.-	11.700.-	1,8
23	21.00.-	10.000.-	2,1
24	19.200.-	4.000.-	4,8
25	17.800.-	5.500.-	3,2
26	15.900.-	5.000.-	3,2
27	15.300.-	5.000.-	3,1
28	12.600.-	3.600.-	3,5
29	12.600.-	2.000.-	6,3
30	11.400.-	4.000.-	2,9
31	11.200.-	4.000.-	2,8
32	11.000.-	4.500.-	2,4
33	9.300.-	2.400.-	3,9
34	5.100.-	4.000.-	1,3
35	2.900.-	1.800.-	1,6
36	2.100.-	1.200.-	1,8

Diese auf oben beschriebenem Wege ermittelte Kennziffer besagt, daß bei den untersuchten Betrieben ein bestimmter Ersatzteilebestand normalerweise vier Monate auf Lager liegen muß, bis er restlos veräußert ist bzw. werden kann. Oder mit anderen Worten, normalerweise entspricht es dann dem Durchschnitt und somit auch dem Normalzustand, wenn ein bestimmter Ersatzteilebestand im Laufe von zwölf Monaten mindestens 3 mal umgeschlagen wird.

Diese Erkenntnis ist eine wesentliche Voraussetzung für ein Bewertungsverfahren, das die Gängigkeit der Ersatzteile bei der Wertermittlung des "echten Lagerwertes" in entscheidendem Maße berücksichtigen will. Andererseits bestätigt das Ergebnis der Untersuchung, wenn man den errechneten Durchschnittswert als normale Umschlagshäufigkeit der Ersatzteile betrachtet, daß in der Praxis dann ein Ersatzteil als durchaus gängig anzusehen ist, wenn es möglich ist, dieses mindestens 3 mal in zwölf Monaten zu veräußern bzw. zu verwerten. Durch diese Feststellung ergibt sich somit ein wichtiger Anhaltspunkt für die Beurteilung der Gängigkeit und zwar insofern, als sämtliche Ersatzteile, welche sich in den vergangenen zwölf Monaten mindestens 3 mal umgeschlagen haben, als noch vollgänglich zu betrachten sind und deshalb eine Bewertung mit den vollen Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen zunächst einmal gerechtfertigt wäre.

ccc) Der "echte Lagerwert" der "vollgängigen" Ersatzteile.

Wie schon früher teilweise aufgezeigt wäre jedoch ein Wertansatz der vollgängigen Ersatzteile in Höhe der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise nicht gerechtfertigt. Es ist bekanntlich bei den ganzen Überlegungen immer wieder zu beachten, daß bei der Bewertung von Ersatzteilebeständen im Kraftfahrzeughandel das Problem nicht nur darin liegt, wann ein Ersatzteil als vollgänglich angesehen werden kann und somit mit den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen zu bewerten wäre, sondern nach Ansicht des Verfassers kommt es einzig und allein darauf an, den sogenannten "echten Lagerwert" zu finden, der, wie weiter

oben schon ausführlich begründet, unter Beachtung sämtlicher gesetzlicher Bewertungsvorschriften am besten mit dem steuerlichen Teilwert zu vergleichen ist. Es wurde ferner dargelegt, welche Faktoren und Einflüsse auf die Höhe des "echten Lagerwerts" einwirken. Im entscheidenden Maße wirkt sich dabei auf die Höhe dieses Wertes die Gängigkeit der Ersatzteile als Maßstab für die Abschätzung der zukünftigen Verkaufs- bzw. Verwertungsaussichten aus. Diese Frage wurde nun durch obige Feststellungen z.T. insofern gelöst, als durch die durchgeführte Untersuchung der Gängigkeitsgrad ermittelt wurde, bei dem das Risiko der zukünftigen Absetzbarkeit, normale Wirtschaftsverhältnisse vorausgesetzt, praktisch 0 ist. Das bedeutet aber nicht, daß der "echte Lagerwert" dieser vollgängigen Ersatzteile nun in jedem Falle den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen gleichzusetzen wäre.

Es ist nach Ansicht des Verfassers unrichtig, wenn derartige Ersatzteile ohne weiteres, d.h. mit 100 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise bewertet werden. Es darf ja nicht übersehen werden, daß neben dem Risiko des Ungängigwerdens noch weitere Faktoren für die Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Bedeutung sind, nämlich das zahlenmäßig nicht in Erscheinung tretende Moment des Lagerumfanges einschließlich der Güte der vorhandenen Sortierung und ferner das Risiko der Qualitätsmängel. Diese Einflüsse, welche sich im Kraftfahrzeughandel immer ungünstig auf die Werthöhe - also wertmindernd - auswirken, treten aber nicht nur bei den ungängigen Ersatzteilen auf, sondern müssen auch bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von vollgängigen Ersatzteilen eine gewisse Berücksichtigung finden. Da es aber nicht möglich ist, diese wertmindernden Einflüsse auf den am Bilanzstichtag vorhandenen Ersatzteilebestand ziffernmäßig zu erfassen, muß es letzten Endes dem pflichtbewußten und sorgfältigen Kaufmann, der als bester Kenner und erfahrungsreichster Beurteiler vorhanden ist, überlassen bleiben, den Wert seiner Ersatzteilebestände in dieser Hinsicht zu korrigieren. Der

Verfasser führte bei mehreren Kraftfahrzeughändlern für diesen Zweck persönliche Befragungen durch. Dabei stellte sich heraus, daß die einzelnen Betriebsinhaber oder Teilelagerverwalter derartige Risiken, welche zwar zahlenmäßig nicht zu errechnen sind aber bei Betriebs- oder Teilbetriebsverkäufer immer grundsätzlich zur Sprache kommen und bei der Preisfestsetzung entsprechend berücksichtigt werden, mit 5 % bis 20 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise einschätzen. Es sei hier angeführt, daß auch das sogenannte "Tutzinger Verfahren" zu derartigen Ergebnissen kommt, wie auf Seite 162 ersichtlich ist.

Der Verfasser glaubt nicht fehlzugehen, wenn er als Ergebnis dieser Überlegungen für die Ermittlung des "echten Lagerwerts" der vollgängigen Ersatzteile für oben genannte Risiken, die den Beständen in jedem Falle zweifellos anhaften, einen Pauschalabschlag in Höhe von rd. 10 % von den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen als durchschnittliche Wertminderung ansetzt.

Als Ergebnis der in diesem Abschnitt gemachten Ausführungen ergibt sich also, daß

- a) solche Ersatzteile als "vollgängig" betrachtet werden können, die sich in den letzten zwölf Monaten mindestens 3 mal umgeschlagen haben;
- b) es jedoch nicht richtig wäre, den "echten Lagerwert" derartiger vollgängiger Ersatzteile mit den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen gleichzusetzen;
- c) auch vollgängige Ersatzteile noch mit Risiken behaftet sind, welche mit rd. 10 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise beziffert werden können;
- d) somit der "echte Lagerwert" von fabrikneuen und vollgängigen Ersatzteilen höchstens 90 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise beträgt.

Dieser "echte Lagerwert" der vollgängigen Ersatzteile in Höhe von 90 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise stellt somit den obersten Grenzwert dar, den ein Ersatzteil als Bestandteil eines ganzen Ersatzteilelagers haben kann.

cc) Die "ungängigen" Ersatzteile und ihr "echter Lagerwert"

aaa) Die Verkehrsauffassung und ihr maßgebender Einfluß auf die Bestimmung der "Ungängigkeit".

Im Anschluß an die vorherigen Ausführungen liegt es nahe, um zunächst eine einwandfreie wertmäßige Abgrenzung zu erhalten, nun den niedersten Grenzwert, den ein Ersatzteil im Rahmen des Gesamtbestandes haben kann, zu bestimmen. Es soll deshalb im folgenden untersucht und festgestellt werden, wann im Kraftfahrzeughandel ein Ersatzteil als ungängig bezeichnet werden kann und mit welchem Werte derartige Ersatzteile anzusetzen sind.

Die Frage, wann ein Ersatzteil im Kraftfahrzeughandel als ungängig angesehen wird, ist im allgemeinen nicht schwer zu beantworten und bedarf nach Ansicht des Verfassers auch keiner weiteren Untersuchungen einer repräsentativen Betriebsreihe, wie sie zur Feststellung des Vollgängigkeitsgrades erforderlich war. Denn hinsichtlich der Ungängigkeit herrscht, wie auch die Beispiele der Betriebs- bzw. Teilbetriebsveräußerungen zeigten, im Kraftfahrzeughandel eine so einheitliche Auffassung, daß man praktisch in diesem Falle schon von einem Handelsbrauch sprechen kann. Nach Ansicht sämtlicher Kraftfahrzeughändler ist dann ein Ersatzteil als ungängig anzusehen, wenn dieses in den letzten zwölf Monaten nicht veräußert bzw. verwertet werden konnte.

Dieser allgemeinen Auffassung, insbesondere der Festlegung des Zeitraumes von zwölf Monaten, liegt folgende, wie schon bei den Beispielen der Betriebs- bzw. Teilbetriebsverkäufe ersichtliche und in der Praxis zutreffende Überlegung zu Grunde: Den wesentlichsten Ausgangspunkt für die Ermittlung des "echten Lagerwerts" stellt praktisch immer die Verkäuflichkeit der Ersatzteile dar. Es ist jedoch noch

zusätzlich zu berücksichtigen, daß dabei der Ersatzteilebestand als einheitlicher Gesamtkomplex zu betrachten ist. Somit hängt die Feststellung, wann ein Ersatzteil als ungängig anzusehen ist, im entscheidenden Maße davon ab, welche Ersatzteile ein Käufer im Rahmen eines Betriebs- oder Teilbetriebskaufes nur dann übernehmen würde, wenn der dafür angesetzte Preis bei einer eventuellen tatsächlichen Unverkäuflichkeit zumindest wieder als Schrotterlös, d.h. beim Verkauf an einen Schrotthändler oder Autoteileverwerter, zu erzielen ist. Ein derartiger Wertansatz wäre bei Ersatzteilen, welche sich in den letzten neun oder sechs Monaten nicht umgeschlagen haben, noch nicht berechtigt, weil in diesem Fall zwar die Vermutung für eine schlechte Verkäuflichkeit spricht, aber die tatsächliche Unverkäuflichkeit noch nicht nachgewiesen ist. Ferner ist es durchaus möglich, daß bei Erscheinen eines neuen Typs oder Modells, was in der Regel im Frühjahr oder Sommer eines Jahres erfolgt, der Kraftfahrzeughändler sich sofort die entsprechenden Ersatzteile auf Lager legt, weil er mit einem erhöhten Bedarf, z.B. aus Gründen der zu erwartenden Reklamationen ("Kinderkrankheiten"), rechnet und in Wirklichkeit sich die Disposition als unnötig erweist. Es ist ihm somit nur möglich, diese Ersatzteile erst im Laufe der nächsten sechs bis zwölf Monate im Rahmen der normal anfallenden Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten zu verwenden, die bekanntlich bei neuen Typen oder Modellen lt. Kundendienst-Scheckhefte erst nach einer gewissen Zeit durchgeführt werden. Außerdem gibt es Ersatzteile, die an und für sich nur bei bestimmten "Kundendiensten", welche lt. Scheckheft erst bei bestimmten Kilometerständen durchzuführen sind und somit einzig und allein von der Anzahl der vom Kunden gefahrenen Kilometer abhängen, erforderlich sind und wegen des relativ geringen Anfalls derartiger Kundendienste im Laufe von zwölf Monaten nur 1 oder 2 mal umgesetzt werden können. Obwohl derartige Ersatzteile rechnerisch offensichtlich schlecht gängig sind, wird ein Käufer des Betriebes oder der gesamten Teilebestände bei objektiver Beurteilung der Verhältnisse deren echten Wert

höher einschätzen als nur mit dem Schrott- oder Materialerlös.

Anders jedoch bei Ersatzteilen, die sich in den letzten zwölf Monaten überhaupt nicht umgeschlagen haben. Hier hat sich auf Grund der immer wieder gemachten Erfahrungen bei Betriebs- oder Teilbetriebsverkäufen im gesamten Kraftfahrzeughandel die Auffassung entwickelt, daß bei der laufenden Änderung und Verbesserung der Kraftfahrzeuge, die durch den Geschmackswandel der Käuferschaft und den technischen Fortschritt verursacht werden, und dem damit bei manchen Fabrikaten (z.B. Opel, Ford, Kleinwagen) auf Grund der fast jährlichen Änderungen verbundenen Bedarf an immer wieder neuen und zusätzlichen Ersatzteilen in den Ersatzteilebeständen ein bedeutendes Risiko liegt. Dieses Risiko wird um so größer, je länger die einzelnen Bestände zwangsläufig auf Lager liegen, weil sie nicht laufend verwertet und veräußert werden können. Da andererseits fast jährlich mit wenn auch z.T. geringen Änderungen der Kraftfahrzeuge zu rechnen ist, welche sich entsprechend auch auf die Lagerhaltung auswirken, müssen solche Ersatzteile, die sich in den letzten zwölf Monaten nicht wenigstens 1 mal umgeschlagen haben, als ungängig betrachtet werden. Nicht zuletzt muß für die Frage, warum gerade zwölf Monate als Beurteilungszeitraum für die Gängigkeit eines Ersatzteiles betrachtet werden, auch berücksichtigt werden, daß ein Kaufmann normalerweise am Schluß einer Rechnungsperiode, die in der Regel ein Geschäftsjahr umfaßt, eine betriebliche Rückschau hält und sich darüber Gedanken macht, wie sein Betrieb gewirtschaftet hat und welche betrieblichen Werte geschaffen oder verwirtschaftet wurden. Aus diesem Grunde ist ebenfalls verständlich, weshalb für die wertmäßige Beurteilung seiner Ersatzteilebestände gerade der Zeitraum von zwölf Monaten eine entscheidende Bedeutung hat.

bbb) Der "echte Lagerwert" der "ungängigen" Ersatzteile.

Diese unter Würdigung der besonderen Verhältnisse in der Kraftfahrzeugbranche verständliche Verkehrsauffassung muß

auch bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen ihren Ausdruck finden. Allerdings erscheint es nach Ansicht des Verfassers bei objektiver Betrachtung nicht vertretbar, wenn unter dem teilweisen Einfluß der steuerlichen Auswirkungen die Anschauung als richtig bezeichnet wird, daß Ersatzteile, die sich in den letzten zwölf Monaten nicht umgeschlagen haben, überhaupt nicht mehr zu bewerten bzw. mit DM 0 anzusetzen sind ¹⁾. Dieser Auffassung kann bei objektiver Beurteilung, die frei von jeden steuerlichen und sonstigen Beweggründen sein muß, nicht beigestimmt werden. Vor allem zwei Argumente, welche in der Praxis immer wieder ihre Bestätigung finden, lassen die oben vertretene Ansicht als nicht ganz richtig erscheinen.

Wenn auch ein Ersatzteil nach der Verkehrsauffassung im Kraftfahrzeughandel als ungangig bzw. als wahrscheinlich in nächster Zeit nicht veräußerlich angesehen wird, wenn es sich in den letzten zwölf Monaten nicht umgeschlagen hat, so darf daraus doch nicht gleich gefolgert werden, daß derartige Teile nie mehr zu veräußern oder zu verwerten sind. Die Praxis zeigt vielmehr in zahlreichen Fällen, daß trotz der nach der Verkehrsauffassung zweifelsfrei vorhandenen Ungängigkeit es teilweise gelingt, solche Ersatzteile zu verkaufen. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Herstellung dieser Ersatzteile vom Herstellerwerk eingestellt wurde oder ein Bedarf seitens der Kunden, die noch relativ alte Typen und Modelle fahren, zwar nicht laufend und regelmäßig vorhanden ist, sondern mehr zufällig und unabschätzbar auftritt. Gerade in letzteren Fällen können z.T. ohne weiteres von Kraftfahrzeughändlern wegen der Seltenheit dieser Teile noch die vollen Listenverkaufspreise erzielt werden. Diese Möglichkeit des späteren Verkaufs zum vollen Listenpreis muß sich jedoch nach Ansicht des Verfassers in jedem Falle auf die Wertbemessung auswirken, wobei der Einfluß wegen der zweifellos bedeutenden Risiken, welche der vorsichtige und verantwortungsbewußte Kaufmann

1) Haug, M., a.a.O. S. 63.

entsprechend zu berücksichtigen hat, insofern im Wertansatz zum Ausdruck kommen muß, als derartige Ersatzteile nur mit einem ganz geringen Wert anzusetzen sind.

Diese Beachtung der trotz ziffernmäßiger Ungängigkeit in zahlreichen Fällen doch noch möglichen Verkäuflichkeit zum vollen Listenverkaufspreis ist nach Ansicht des Verfassers auch durchaus im Sinne der kaufmannischen Grundsätze, da ein Kaufmann wohl verpflichtet ist, bei der Bewertung seiner Vermögensgegenstände vorsichtig, gewissenhaft und verantwortungsbewußt vorzugehen, aber dabei nicht nur das Ziel haben darf, seine Vorsicht und Sorgfältigkeit nur im Ansatz von niederen Werten zum Ausdruck zu bringen. Dieser Zweckpessimismus darf nach Ansicht des Verfassers nicht so weit gehen, daß Ersatzteile, die in den letzten zwölf Monaten nicht umgeschlagen wurden, überhaupt nicht mit einem Wert ausgewiesen werden, obwohl in zahlreichen Fällen solche Ersatzteile doch noch zu verwerten bzw. zu veräußern sind.

Diese vom Verfasser vertretene Ansicht wird auch teilweise in der Praxis insofern bestätigt, als die Kraftfahrzeughändler in den meisten Fällen nicht gewillt sind, nach dem Bilanzstichtag (Bewertungsstichtag) die als ungängig festgestellten Ersatzteile sofort in Bausch und Bogen dem nächsten Schrotthändler oder Autoteileverwerter zum Verkauf anzubieten. Dies erfolgt in der Regel erst dann, wenn nach Ansicht des Kraftfahrzeughändlers keinerlei Möglichkeit mehr besteht, derartige Teile zu veräußern bzw. verwerten zu können, auch wenn sie zu einem weit unter den Anschaffungspreisen liegenden Preis angeboten werden.

Des weiteren ist bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts", der also auch bei ungängigen Ersatzteilen vorhanden ist, noch der tatsächliche Schrottwert zu berücksichtigen. Dieser Schrottwert bildet normalerweise in sämtlichen Wirtschaftszweigen, in der betriebswirtschaftlichen Literatur und auch bei Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den objektiven Niedrigstwert, der sämtlichen Vorratsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens noch inne-

wohnt. Dies gilt besonders für Ersatzteile im Kraftfahrzeughandel. Wie oben dargelegt, entschließt sich grundsätzlich ein Händler relativ spät zu einem Verkauf seiner ungängigen Ersatzteile an einen Schrotthändler oder Autoverwerter. Hat er aber einen derartigen Entschluß gefaßt, so besteht die Möglichkeit, derartige Posten zwei Interessenten anzubieten. Der eine Interessent ist bei der durchschnittlich hochwertigen Qualität des Materials, aus dem in der Regel gewisse Ersatzteile hergestellt sein müssen, um den steigenden technischen Ansprüchen Genüge zu tun, in jedem Fall der Schrotthandel. Wenn auch hier die als völlig unverkäuflich aussortierten Ersatzteile nur mit dem Kilopreis des betreffenden Materials, z.B. Gußstahl, Eisenlegierungen, Kupfer usw., abgenommen werden, so kann trotzdem im Vergleich zu den Anschaffungspreisen mit einem vermutlichen Schrottverkaufserlös von rd. 1 % bis 5 % gerechnet werden. Die anderen Interessenten für derartige Sonderposten sind die gerade in der Kraftfahrzeugbranche weit verbreiteten Autoverwertungen, die nach kaufmännischen Grundsätzen den Ankauf und Verkauf ausrangierter, totalbeschädigter oder aus sonstigen Gründen anderswie nicht mehr verwertbarer Automobile sowie der Rest- oder Sonderbestände an Ersatzteilen aller vorkommenden Fabrikate, die einmal produziert und teilweise auch noch gefahren werden, betreiben. Diese angekauften Autowracks oder die Ersatzteile werden dabei durch fachmännisches Personal zerlegt bzw. nach bestimmten Merkmalen sortiert und je nach dem darin steckenden Wert in entsprechenden Räumlichkeiten gelagert, um stückweise im Laufe der Zeit wieder veraußert zu werden. In der Regel ist die Nachfrage nach solchen "ausgeschlachteten" Teilen und Aggregaten seitens einer bestimmten Käuferschaft, die z.B. aus irgendwelchen Gründen baujahrmäßig alte Kraftfahrzeuge fährt, insbesondere dann, wenn solche Teile von den Herstellerwerken nicht mehr produziert werden, ziemlich groß, weil sie im Vergleich zu Neuteilen äußerst preisgünstig und meistens anderswo als bei den Autoverwertungen nicht mehr zu erhalten sind. Man kann durchaus behaupten, daß diese Autoverwerter auf Grund

ihrer Sonderstellung und wirtschaftlichen Notwendigkeit bei der Ausübung ihres Gewerbes in den allermeisten Fällen beachtliche Gewinne erzielen. Aus diesem Grunde sind sie auch grundsätzlich bereit, für die vom Kraftfahrzeughändler wegen der schlechten Verkaufsmöglichkeit als nicht mehr "lagerwertig" angesehene Ersatzteilebestände mehr zu bieten als der normale Schrotthändler, der nur nach dem Wert des verwendbaren Metalls geht. In zahlreichen Fällen konnten bei Veräußerung derartiger Teile an Autoverwertungen Verkaufserlöse erzielt werden, die bei durchschnittlich 5 % bis 10 % der Anschaffungspreise liegen.

Auf Grund der in diesem Abschnitt dargelegten Überlegungen und Feststellungen ergibt sich zwangsläufig, daß der "echte Lagerwert" von Ersatzteilen, auch wenn sie nach der Verkehrsauffassung im Kraftfahrzeughandel als ungangig zu bezeichnen sind, bei objektiver Betrachtung normalerweise nicht mit DM 0 angesetzt werden kann, weil neben dem eventuellen späteren Verkauf zum vollen Listenverkaufspreis, was zumindest bei Teilen für Typen und Modelle jüngerer Baujahre teilweise möglich ist, in jedem Fall mit einem mehr oder weniger hohen Erlös durch den Verkauf an Autoverwerter oder Schrotthändler gerechnet werden kann. Bei Berücksichtigung aller obigen Feststellungen, die sich in der Praxis als durchaus zutreffend erweisen, müssen deshalb ungängige Ersatzteile auch bei Anwendung größter Vorsicht und Gewissenhaftigkeit, wobei das Moment einer objektiven Betrachtung alleinig im Vordergrund stehen muß, mit einem wenn auch im Vergleich zu den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen sehr geringen Wert angesetzt werden. Nach Ansicht des Verfassers, die auch von zahlreichen befragten Kraftfahrzeughändlern und Lagerverwaltern als zutreffend bezeichnet wurde, beträgt der "echte Lagerwert" derartiger Ersatzteile noch rd. 10 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Das Ergebnis der über den "echten Lagerwert" von ungängigen Ersatzteilen angestellten Überlegungen und durch die praktischen Erfahrungen ergänzten Feststellungen läßt sich

somit zusammenfassend wie folgt darstellen:

- a) Nach der Verkehrsauffassung im Kraftfahrzeughandel sind solche Ersatzteile als "ungängig" oder nicht mehr gängig anzusehen, die sich in den vergangenen zwölf Monaten nicht mindestens 1 mal umgeschlagen haben;
- b) auf Grund der doch noch teilweisen Verkauflichkeit zum vollen Listenpreis in der auf den Bewertungsstichtag folgenden Zeit und des zumindest bei Verkauf an einen Autoverwerter oder Schrotthändler in jedem Fall erzielbaren Erlöses ist unter Würdigung der Gegebenheiten bei der Wertbemessung der "echte Lagerwert" nicht mit DM 0 identisch;
- c) nach Ansicht des Verfassers, die in der Praxis ihre Bestätigung findet, beträgt der "echte Lagerwert" der ungängigen Ersatzteile noch durchschnittlich 10% der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Somit steht nun auch der untere Grenzwert, den ein Ersatzteil als Bestandteil eines Teilelagers haben kann, fest.

dd) Die "weniger gängigen" Ersatzteile und ihr "echter Lagerwert".

Wenn nun, bevor das hier entwickelte System weiter dargestellt werden soll, noch einmal die bisher gewonnenen Erkenntnisse und Ergebnisse zusammenfassend betrachtet werden, so ergeben sich bis jetzt zwei äußerst wertvolle Anhaltspunkte, die bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen eine entscheidende Rolle spielen. Diese sind die Feststellungen, daß

- a) solche Ersatzteile als vollgängig angesehen werden können, die sich in den letzten zwölf Monaten mindestens 3 mal umgeschlagen haben, wobei der "echte Lagerwert" derartiger Ersatzteile rd. 90 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise beträgt;
- b) solche Ersatzteile als ungängig anzusehen sind, die sich in den letzten zwölf Monaten nicht mindestens 1 mal umgeschlagen haben, wobei der "echte Lagerwert" der-

artiger Ersatzteile nur noch rd. 10% der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise beträgt.

Es ist jedoch ohne weiteres verständlich, daß neben den beiden obigen Ersatzteilegruppen der Lagerbestand eines Kraftfahrzeughändlers auch Ersatzteile umfaßt, die sich im Laufe des vergangenen Geschäftsjahres zwar nicht mindestens 3 mal aber trotzdem öfter als 1 mal umgeschlagen haben. Es liegt deshalb nahe, daß nach der Herausarbeitung der beiden Grenzen des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen nun ausführlich untersucht wird, mit welchem Wert diejenigen Ersatzteile anzusetzen sind, welche wegen ihrer abweichenden Umschlagshäufigkeit nicht in obige Umschlagsgruppen einzurechnen sind.

aaa) Die Forderung der Praxis nach einem einfachen und leicht anwendbaren Bewertungsverfahren.

Bevor dabei auf die eigentliche Wertermittlung näher eingegangen wird, möchte der Verfasser die von ihm angestellten Überlegungen bezüglich der praktischen Verwendbarkeit eines Bewertungssystems anführen. Danach kann das Problem der Bewertung von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel nur dann zufriedenstellend gelöst werden, wenn die Praxis, d.h. der Kraftfahrzeughandelsbetrieb eine solche Lösung auch entsprechend verwerten kann. Da jedoch die weitaus größte Anzahl dieser Händlerbetriebe im Gegensatz zur Umsatzhöhe verwaltungsmäßig durchaus einer kleinen oder höchstens mittleren Betriebsgröße zugerechnet werden kann, soll das vom Verfasser entwickelte Verfahren zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen so gestaltet werden, daß auch der mittlere oder kleinere Händlerbetrieb durchaus in der Lage ist, ohne wesentlichen Mehraufwand den "echten Lagerwert" relativ rasch und auf möglichst einfachem Wege zu ermitteln. Dazu kommt ferner, daß zahlreiche kleinere Händlerbetriebe z.T. überhaupt keine Lagerkartei führen bzw. eine solche in unzureichendem Maße führen. Bei derartigen Betrieben ist jedoch der "echte Lagerwert" der Ersatzteile von genau so großer Wichtigkeit wie bei den besser organisierten Branchenmitgliedern. Des

weiteren ist zu bedenken, daß alle Betriebe des Kraftfahrzeughandels bei der körperlichen Bestandsaufnahme, wenn sie zum oder in den Tagen um den Bilanzstichtag erfolgt, und bei der anschließenden Auswertung der Inventur, wozu vor allem die Bewertung zählt, in der Regel in zeitlicher Hinsicht schon bei der Durchführung der normalerweise anfallenden Arbeiten arg in Bedrängnis kommen. Es ist daher verständlich, wenn für etwaige Zusatzarbeiten, wie sie zweifellos durch die Errechnung und Aufteilung des gesamten Ersatzteilebestandes in bestimmte Umschlagsgruppen notwendig werden, kaum sehr viel Zeit vorhanden ist.

Aus all diesen Gründen stellte sich der Verfasser die Aufgabe, das Problem der Ersatzteilebewertung zwar in allen Einzelheiten zu untersuchen, wobei die Erfahrungen, Erkenntnisse und tatsächlichen Verhältnisse der Praxis in größtem Umfang verwertet wurden, die im Laufe der Überlegungen und Untersuchungen gewonnenen Ergebnisse jedoch in so einfacher Form darzustellen, daß mit Hilfe dieses Verfahrens auch der mittlere und kleinere Kraftfahrzeughändlerbetrieb jederzeit in der Lage ist, den "echten Lagerwert" seiner Ersatzteilebestände relativ kurzfristig und unkompliziert zu ermitteln. Somit ergibt es sich fast zwangsläufig, daß neben den bereits bekannten Umschlagsgruppen, deren "echter Lagerwert" 90 % bzw. 10 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise beträgt, die zwischen beiden Umschlagshäufigkeitsgrenzwerten liegenden Bestände als einheitliche dritte Gruppe betrachtet werden.

Mit Absicht wurde davon abgesehen, diese dritte Gruppe, der solche Ersatzteile zuzurechnen sind, die sich weniger als 3 mal aber öfter als 1 mal in den letzten zwölf Monaten umgeschlagen haben, in weitere Zwischengruppen aufzuteilen, weil durch eine derartige Unterscheidung, z.B. Umschlagshäufigkeit 1,0 - 1,5 und 1,5 bis 2,0 sowie 2,0 - 2,5 und 2,5 - 3,0, das Bewertungsverfahren so kompliziert und aufwendig (Zeit, Personal, Hilfsmittel, sonstige Aufwendungen) werden würde, daß von einer Anwendung in der Praxis wegen der damit verbundenen Belastung abgesehen wür-

de. Ferner wäre es für Betriebe ohne ordnungsmäßige Lagerkartei unmöglich, dieses System mit seinen zweifellos bedeutenden Aussagewerten, die nicht nur für den Betriebsinhaber von großem Interesse sein können, zu verwenden. Im Gegensatz dazu liegen die Vorteile eines auf nur drei Umschlagsgruppen aufgebauten Verfahrens klar auf der Hand. Hier ist es nämlich nicht erforderlich, die mit Hilfe der Lagerkartei zu errechnende Umschlagshäufigkeit bei den einzelnen Ersatzteilen bis auf zwei Stellen hinter dem Komma genau festzustellen, wie es bei einer detaillierten Umschlagsgruppenbildung wie oben nötig wäre. Durch die Gruppierung der Ersatzteilebestände in vollgängige, weniger gängige und ungängige Ersatzteile kann nämlich auf relativ einfache Weise und vor allem in kürzester Zeit die Zugehörigkeit der einzelnen Ersatzteile zu der entsprechenden Umschlagsgruppe ermittelt werden, da es bereits durch eine optische Überprüfung der einzelnen Karteiblätter schon vielfach möglich ist (besonders bei den vollgängigen und ungängigen Ersatzteilen), ohne weitere Rechenoperation die Zuteilung vorzunehmen. Wird jedoch bei hart an den Grenzen liegenden Ersatzteilen eine genauere Errechnung erforderlich, so kann das Ergebnis sehr schnell gefunden werden, weil nur die Einerstelle exakt ermittelt werden muß, während die erste Stelle nach dem Komma auf Grund des verbleibenden Divisionsrestes sofort dahingehend abgeschätzt werden kann, ob eine Zuteilung zur Gruppe der vollgängigen bzw. ungängigen oder weniger gängigen Ersatzteile in Frage kommt.

Bei kleineren Betrieben, die über keine einwandfreie Lagerkartei verfügen (dieser Fall kommt in der Praxis oft vor), ist es nach Ansicht des Verfassers wegen der durchschnittlich geringen Bestände, die in der Regel ca. DM 1.000.- bis DM 5.000.- betragen, der Übersichtlichkeit der Lagerplätze, der tieferen Verbundenheit des Betriebsinhabers mit seinem Betrieb, der leichteren gedächtnismäßigen Festhaltung auf Grund der möglichen optischen Überschaubarkeit und nicht zuletzt wegen der normalerweise

nur durch eine bestimmte Kraft durchgeführten Lagerverwaltung, die zwangsläufig nicht nur mit einigen Teilgruppen sondern immer mit dem Gesamtbestand zu tun hat und deshalb einen Überaus guten Überblick besitzt, durchaus möglich und ohne große Gefahren für die Genauigkeit der Zuteilung anwendbar, wenn in diesen Fällen die Aufteilung in die drei Umschlagsgruppen nicht auf dem Wege der exakten Errechnung (diese ist oftmals wegen der fehlenden Lagerkartei nicht durchführbar) sondern auf Grund der Feststellungen der letzten zwölf Monate, die bei derartig geringen Beständen zum großen Teil gedächtnismäßig noch rekonstruierbar sind, auf dem Wege der Gedächtnisverwertung erfolgt. Dies um so mehr, als bei einer kleinen Betriebsgröße, wie schon früher betont, der Betriebsinhaber meist die Reparaturen selbst ausführt bzw. der Lagerverwalter in sehr engem Kontakt mit der Werkstätte steht, so daß von beiden in vielen Fällen rein gedächtnismäßig ein Urteil darüber abgegeben werden kann, ob ein Ersatzteil "gut geht", "weniger gut geht" oder "schlecht geht", woraus in Verbindung mit dem durchschnittlichen Bestand wiederum Rückschlüsse auf den Grad der Gängigkeit gezogen werden können. Somit ist auch solchen Händlerbetrieben, die noch nicht den Wert einer ordnungsmäßig geführten Lagerkartei erkannt haben, die Möglichkeit gegeben, auf einfachem und verhältnismäßig raschem Wege mit ziemlicher Genauigkeit den "echten Lagerwert" ihres Ersatzteilebestandes zu ermitteln.

bbb) Überlegungen und Feststellungen über die Höhe des "echten Lagerwertes" der "weniger gängigen" Ersatzteile.

Es ist zweifellos richtig, wenn die Behauptung aufgestellt wird, daß der "echte Lagerwert" dieser weniger gängigen Ersatzteile zwischen den beiden in den vorhergehenden Abschnitten ausführlich behandelten Grenzwerten, nämlich dem "echten Lagerwert" der vollgängigen Ersatzteile in Höhe von rd. 90 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise und dem "echten Lagerwert" der ungängigen Ersatz-

teile in Höhe von nur rd. 10 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise, liegen muß. Die genaue Ermittlung des dieser mittleren Umschlagsgruppe entsprechenden Wertes ist aber äußerst schwierig. Denn gerade bei der Bewertung dieser weniger gängigen Ersatzteile gehen die Auffassungen in der Praxis sehr weit auseinander. Auch die weiter oben angeführten Beispiele von Betriebs- bzw. Teilbetriebsverkäufen können nach Ansicht des Verfassers in diesem Falle nur bedingt verwendet werden. Es ist nämlich dabei folgendes zu beachten: Wenn auch der Anlaß obiger Betriebs- bzw. Teilbetriebsverkäufe in allen Fällen eine kurzfristige Kündigung des Händlervertrages war, so kam diese Aufhebung doch nicht so überraschend und plötzlich, daß nicht wenigstens etliche Wochen Zeit gewesen wäre, um die Auflösung des Betriebes oder der Betriebsteile nicht etwas vorzubereiten. Auf jeden Fall wird der Inhaber eines auslaufenden Vertrages bei Bekanntwerden der Kündigung verständlicherweise nicht mehr so sehr daran interessiert gewesen sein, sein Ersatzteilelager weiter auszustatten, d.h. mit den neusten Ersatzteilen aufzufüllen, wie er während des Händlervertrages dazu verpflichtet war. Der gekündigte Händler wird vielmehr bestrebt gewesen sein, in der relativ kurzen Zeit, die ihm bis zum Ablauf des gekündigten Vertrages noch verblieb, in möglichst grossem Umfange seine Bestände im Rahmen von Instandhaltungen und Instandsetzungen zu realisieren, weil er nur auf diesem Wege die Möglichkeit hatte, für einen Teil seiner Ersatzteile noch den vollen Listenverkaufspreis zu erzielen. Auf Grund seiner Branchenkenntnis rechnete er also bereits in diesem Zeitpunkt damit, daß er bei einer Veräußerung der gesamten Teilebestände, die zwangsläufig die Folge der Kündigung war, nicht einmal die tatsächlichen Anschaffungspreise als Verkaufserlös erzielen würde. Aus diesem Grunde war es für ihn somit vom Zeitpunkt der Kenntnis der Vertragsauflösung ab nicht mehr diskutabel, sein Ersatzteilelager durch Neu- oder Nachbestellungen wieder auf den an und für sich betriebsnotwendigen Umfang

aufzufüllen. Durch diese Manipulation wurden aber vor allem die vollgängigen Ersatzteile getroffen, weil diese leichter und schneller zu verwerten bzw. zu veräußern waren. Somit ist es durchaus natürlich, daß der am Verkaufsstichtag vorhandene Gesamtbestand sich zu einem gewissen Teil aus Ersatzteilen zusammensetzte, die nicht mehr den ursprünglich höheren Umschlagshäufigkeitsgrad erreichten und deshalb den durchschnittlichen Wertansatz ungünstig beeinflussten, was in der Höhe des Teilwertabschlages zum Ausdruck kommen mußte. Es erscheint daher dem Verfasser bedenklich, der sich die Ermittlung eines wirklich objektiven "echten Lagerwerts" zur Aufgabe machte, wenn obige Beispiele ohne gewisse Einschränkungen für die im vorliegenden Fall zu findende Lösung verwendet würden.

Ferner ist bei dieser Gruppe immer zu berücksichtigen, daß diese weniger gängigen Ersatzteile normalerweise den größten Anteil am Gesamtbestand ausmachen und aus diesem Grunde es schon praktisch nicht möglich sein kann, daß ihre Verwertbarkeit und Verkaufsfähigkeit tatsächlich so schlecht beurteilt werden muß, daß der "echte Lagerwert" z.B. nur bei 50 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise liegen würde. Eine derartige wertmäßige Einstufung würde dem gesamten Kraftfahrzeughandel ein schlechtes Zeugnis im Hinblick auf die kaufmännischen Unternehmereigenschaften ausstellen. Denn es ist letzten Endes das Ziel jedes Kraftfahrzeughändlers und der Zweck jedes Kraftfahrzeugbetriebes, das im Betrieb investierte Kapital so zu nutzen, daß das eingesetzte Kapital erhalten bleibt und die durch den Kapitaleinsatz erzielte Rendite ausreicht, um sämtliche damit verbundenen Aufwendungen und den angemessenen privaten Bedarf des Unternehmers zu decken. Dieses Ziel könnte aber niemals erreicht werden, wenn der weitaus größte Anteil der Ersatzteilebestände innerhalb von zwölf Monaten im Werte laufend so stark sinken würde, daß dieser nur noch 50 % der ursprünglichen Anschaffungspreise ausmachen würde. Jeder Unternehmer wür-

da von solch risikoreichen Inverstitutionen Abstand nehmen und das Angebot eines Automobilhändlervertrages seitens eines Herstellerwerkes ablehnen. Im Gegensatz dazu sind derartige Verträge von Kraftfahrzeugfachleuten (wie z.B. Kraftfahrzeugmeister, kapitalkräftige Mechaniker usw.) äußerst stark gefragt. Dabei spielt nicht nur der Neuwagenverkauf wegen der Bedeutung des in Frage kommenden Fabrikats allein für die Vertragsnachfrage die entscheidende Rolle, sondern auch das sogenannte "Folgegeschäft" in Form des Reparatur- und Teilegeschäfts, des reinen Pflegedienst- und Benzingeschäfts oder des Ölgeschäfts, die zwangsläufig mit dem Neuwagenverkauf in sehr enger Verbindung stehen. Da bei den ganzen Überlegungen, die einer Bewerbung um einen Händlervertrag vorausgehen, auch die oben genannten Faktoren von wesentlicher Bedeutung sind, kann ohne weiteres gesagt werden, daß die Werteinbuße auf dem Ersatzteilesektor nicht so groß sein kann, wie sie von manchen Kraftfahrzeughändlern unter Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen dargestellt werden.

Des weiteren ist in diesem Zusammenhang noch folgendes zu überlegen: Es steht fest, daß im Vergleich zu den gängigen Ersatzteilen die weniger gängigen Ersatzteile einen niedrigeren "echten Lagerwert" besitzen müssen, weil ihre zukünftige Absatz- oder Verwertbarkeit durch die fast jährlich anfallenden Änderungen der Typen und Modelle zweifellos schlechter zu beurteilen ist. Das heißt jedoch nicht, daß solche weniger gängigen Ersatzteile, weil sie eben nicht mindestens 3 mal in den letzten zwölf Monaten umgeschlagen werden konnten, in den nächsten Monaten (vom Bewertungszeitpunkt an gerechnet) überhaupt nicht mehr verkauft werden können und somit, wenn man die logische Folgerung zieht, nach zwölf Monaten automatisch in die Gruppe der ungängigen Ersatzteile überwechseln. Dem ist jedoch in den allermeisten Fällen nicht so. Normalerweise setzt sich die Gruppe der weniger gängigen Ersatzteile aus solchen Einzelstücken zusammen, die für Typen und Modelle (vom neuesten Baujahr an gerechnet) der ca. letzten

zwei bis vier oder fünf Baujahre in Frage kommen. Ferner können und sind z.T. auch sogar Ersatzteile, die nur für das neueste Modell zu verwenden sind, in dieser Gruppe enthalten. Dies gilt besonders für bestimmte Verschleißteile, die erst nach einer gewissen Anzahl von gefahrenen Kilometern ausgewechselt werden müssen. Es kann jedoch nicht behauptet werden, daß derartige Ersatzteile, nur weil sie nicht in zwölf Monaten mindestens 3 mal umgeschlagen werden konnten, als schlecht verkäuflich oder in Zukunft überhaupt nicht mehr absetzbar zu betrachten sind. Dies ist deshalb unzutreffend, weil die Lebensdauer eines Kraftfahrzeuges normalerweise beim heutigen Stand der Technik durchschnittlich mindestens fünf Jahre beträgt. Aus diesem Grunde ist es auch in den zumindest ein bis zwei dem Bewertungszeitpunkt folgenden Jahren durchaus möglich, einen Großteil derjenigen Ersatzteile, welche sich in den letzten zwölf Monaten vor dem Bilanzstichtag wenigstens 1 mal aber nicht ganz 3 mal umgeschlagen haben, ohne Wertverluste zu veräußern oder im Zusammenhang mit Reparaturen zu verwerten.

Allerdings ist bei Ermittlung des "echten Lagerwerts" dieser Ersatzteile die laufende Wertminderung von denjenigen zu berücksichtigen, die tatsächlich während des kommenden Jahres ihre Absatzfähigkeit vollkommen verlieren und in die Gruppe der ungängigen Ersatzteile hinüberwechseln.

Zusammenfassend kann jedoch gesagt werden, daß die auf Grund ihrer Umschlagshäufigkeit als weniger gängig bezeichneten Ersatzteile grundsätzlich einen "echten Lagerwert" besitzen müssen, der unter dem der vollgängigen Ersatzteile liegen muß, aber auf Grund ihrer ziemlich gleichbleibenden Verkaufsfähigkeit in der dem Bewertungszeitpunkt folgenden Zeit nicht weiter unter diesem liegen kann. Der Verfasser kam unter Verwendung von besonderen Teiluntersuchungen und durch direkte Befragungen von mehreren Kraftfahrzeughändlern, die als durchaus objektive Beurteiler angesehen werden können, zu dem Ergebnis, daß der "echte Lagerwert" der weniger gängigen Ersatzteile zwischen 70% und 80% der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungs-

preise liegen muß. Da es fast unmöglich ist, bei dieser Gruppe eine genauere Ermittlung durchzuführen, erscheint es dem Verfasser als durchaus vertretbar, wenn als durchschnittlich erforderlicher Wertabschlag von den Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreisen rd. 25 % angesetzt werden. Somit würden neben dem 10%igen Abschlag für die auch bei den vollgängigen Ersatzteilen vorhandenen Risiken noch weitere 15 % allein für das eventuell eintretende Risiko der tatsächlichen Unverkäuflichkeit bzw. Nichtverwertbarkeit angesetzt werden.

Diese Wertminderung wegen drohender Nichtabsetzbarkeit von einzelnen Teilebeständen in Höhe von 15 % entspricht nach Ansicht des Verfassers bei objektiver Beurteilung auch den tatsächlichen Verhältnissen, weil immer davon ausgegangen werden muß, daß diese weniger gängigen Ersatzteile nicht so schnell wie die vollgängigen Ersatzteile abgesetzt werden können, der Grund hierfür aber z.T. in der Art und Notwendigkeit des Bewertungsobjektes selbst liegt, d.h. daß diese Ersatzteile eben schon durch ihre technische Lebensdauer während des Gebrauchs und ihren normalerweise erst nach längerer Zeit erforderlichen Austauschbedarf nicht schneller umgeschlagen werden können. Des weiteren zeigt die Praxis immer wieder, daß trotz der schlechteren Gängigkeit derartige Ersatzteile in den nächsten Monaten z.T. ohne irgendwelche Wertverluste zum vollen Listenverkaufspreis veräußert werden können. Dies ist vor allem deshalb möglich, weil eben der Bedarf nach solchen Ersatzteilen durch die noch zahlreich gefahrenen Kraftfahrzeugtypen und -modelle vergangener Baujahre noch eine ziemliche Zeit vorhanden ist und weil bei einer eventuellen Typen- und Modelländerung die bisher auf dem Markt befindlichen Fahrzeuge dieses Fabrikates nicht sofort stillgelegt, abgewrackt oder verschrottet werden, sondern noch etliche Zeit vom Erstbesitzer selbst oder als gebrauchte Fahrzeuge in zweiter Hand weitergefahren werden.

Aus all diesen Gründen erscheint es nicht zutreffend, daß weniger gängige Ersatzteile, nur weil sie nicht mindestens 3 mal sondern nur 2,5 mal oder 1,5 mal in den letzten zwölf Monaten umgeschlagen werden konnten, so wesentlich im Werte gesunken sein können, daß ihr "echter Lagerwert" nur bei 50 % oder 25 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise liegt. Dies ergibt sich auch noch aus der Tatsache, daß, wie durch eigene Untersuchungen und Befragungen in der Praxis festgestellt wurde, bei zahlreichen Händlerbetrieben der weitaus größte Anteil von Ersatzteilen eines Gesamtbestandes, nämlich rd. 50% bis 70% (Gesamtbestand gleich 100%) sich aus derartigen weniger gängigen Ersatzteilen zusammensetzt, während die vollgängigen Ersatzteile rd. 20 % bis 40 % und die ungängigen Ersatzteile rd. 5 % bis 10 % einnehmen:

ccc) Der "echte Lagerwert der "weniger gängigen" Ersatzteile.

Als Ergebnis der über den "echten Lagerwert" der weniger gängigen Ersatzteile angestellten Überlegungen, die durch die praktischen Erfahrungen ihre Bestätigung gefunden haben, können somit folgende Feststellungen als zutreffend angesehen werden:

- a) Die "weniger gängigen" Ersatzteile sind aus Vereinfachungsgründen, welche besonders hier eine entscheidende Bedeutung haben, neben der Gruppe der "vollgängigen" und der Gruppe der "ungängigen" Ersatzteile einheitlich einer einzigen dritten Umschlagsgruppe zuzurechnen;
- b) die Gruppe der "weniger gängigen" Ersatzteile umfaßt dabei solche Ersatzteile, die sich im Laufe der letzten zwölf Monate weniger als 3 mal aber mindestens 1 mal umgeschlagen haben;
- c) wegen der zum großen Teil noch vorhandenen Verkaufsfähigkeit zum vollen Listenverkaufspreis kann der "echte Lagerwert" nicht wesentlich unter dem der vollgängigen Ersatzteile liegen, wobei aber das

Absinken von Teilen der weniger gängigen Ersatzteile in die Gruppe der ungängigen Ersatzteile im kommenden Geschäftsjahr entsprechend zu berücksichtigen ist;

- d) nach Ansicht des Verfassers, der die in der Praxis angetroffenen Tatsachen und Verhältnisse einschließlich der Aussagen mehrerer Kraftfahrzeughändler weitestgehend verarbeitet, beträgt der "echte Lagerwert" dieser weniger gängigen Ersatzteile rd. 75 % der am Bewertungsstichtag gültigen Anschaffungspreise.

Es steht somit neben dem "echten Lagerwert" der vollgängigen und der ungängigen Ersatzteile nun auch der "echte Lagerwert" der weniger gängigen Ersatzteile, dessen ganz genaue Ermittlung im Einzelfall immer mit den größten Schwierigkeiten verbunden sein wird, fest. Der Verfasser ist sich dabei bewußt, daß der Ansatz mit 75 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise nicht bei allen Kraftfahrzeughandelsbetrieben in jedem Falle zutreffend ist, da gerade hier die Besonderheiten des einzelnen Betriebes, wie z.B. der mehr oder weniger rasche Wechsel zu den ungängigen Ersatzteilen hin, noch zusätzlich zu berücksichtigen sind und im Wertansatz ihren Ausdruck finden müssen. Auf jeden Fall kann das vom Verfasser auf Grund von speziellen Untersuchungen, ergänzt durch zahlreiche Befragungen von Betriebsinhabern, herausgearbeitete Ergebnis bei objektiver Beurteilung, also frei von irgendwelchen subjektiven Zweckverfolgungen, als den tatsächlichen Verhältnissen in der Praxis entsprechend und in jeder Hinsicht vertretbar bezeichnet werden.

- ee) Zusammengefaßte Darstellung des vom Verfasser entwickelten Verfahrens zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen.

Aus Gründen einer besseren Übersicht sollen nun noch einmal die durch die Untersuchung von 36 Kraftfahrzeughändlerbetrieben, durch persönliche Befragungen mehrerer Kraftfahrzeughändler, durch ergänzende Überlegungen und logische

Folgerungen gewonnenen Erkenntnisse, Feststellungen und Ergebnisse, welche teilweise ihren Ursprung in der vorhandenen Verkehrsauffassung der beteiligten Wirtschaftskreise und zögernd aufkommenden Handelsbräuchen haben, zusammengefaßt dargestellt werden.

Es bestehen dabei keine Zweifel, daß im Kraftfahrzeughandel die Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen nur von der Absatzseite her durchgeführt werden kann. Um aber nicht nur mit bloßen Schätzungen arbeiten zu müssen, ist es erforderlich, den Grad der zukünftig zu erwartenden Verkaufsfähigkeit unter Verwertung der Erfahrungen der jüngsten Vergangenheit bzw. der letzten Geschäftsperiode (zwölf Monate) zu ermitteln. Dieses Ziel kann am ehesten mit der sogenannten "Gängigkeitsbewertung" erreicht werden, indem der am Bilanzstichtag vorhandene Gesamtbestand an Ersatzteilen in sogenannte Gängigkeits- oder Umschlagsgruppen aufgeteilt wird. Am zweckmäßigsten werden dabei drei Umschlagsgruppen gebildet, nämlich die Gruppe der vollgängigen, der weniger gängigen und der ungängigen Ersatzteile. Als vollgängig sind in diesem Zusammenhang solche Ersatzteile anzusehen, die sich in den letzten zwölf Monaten mindestens 3,0 mal umgeschlagen haben. Weniger gängig sind sie dann, wenn sie nicht mindestens 3,0 mal aber mehr als 1,0 mal im gleichen Zeitraum umgesetzt werden konnten. Ungängige Ersatzteile sind solche, die sich im vergangenen Geschäftsjahr nicht mindestens 1,0 mal oder überhaupt nicht bewegt haben. Der "echte Lagerwert" der vollgängigen Ersatzteile beträgt dabei rd. 90 %, der der weniger gängigen rd. 75 % und der der ungängigen Ersatzteile nur rd. 10 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Es läßt sich das Gesamtergebnis bzw. das vom Verfasser entwickelte Verfahren zur Ermittlung diesen "echten Lagerwertes" in übersichtlicher Form wie folgt darstellen:

Gängigkeits- gruppe	Umschlagshäufig- keit	Ansch.-bzw. Wiederbesch. Preise	Wertab- schlag	Echter Lagerwert
Vollgängige Ersatzteile	3,0 und mehr mal	100 %	10 %	90 %
Weniger gängige Ersatzteile	1,0 bis 3,0 mal	100 %	25 %	75 %
Ungängige Ersatzteile	0 bis 1,0 mal	100 %	90 %	10 %

Es wäre jedoch unrichtig, wenn die obigen Prozentsätze dazu verwendet würden, um auf einfache rechnerische Art die für den Gesamtbestand an Ersatzteilen erforderliche Wertberichtigung bzw. den "echten Lagerwert" des Gesamtbestandes zu ermitteln, indem man die drei Prozentsätze addiert und durch drei dividiert. Der auf diesem Wege gewonnene Pauschalabschlag in Höhe von rd. 42 % bzw. der dadurch sich ergebende "echte Lagerwert" in Höhe von rd. 58 % kann nicht ohne weiteres als feststehend und den wirklichen Verhältnissen entsprechend betrachtet werden, weil diese Ermittlung als ungenau und das Ergebnis in bestimmten Fällen als nur rein zufällig zutreffend angesehen werden muß. Es wäre nämlich bei der Errechnung von Pauschalwerten grundsätzlich immer auf die Gewichtigkeit der zur Durchschnittsermittlung verwendeten Einzelwerte Rücksicht zu nehmen, weil sonst leicht Ergebnisse zustandekommen, die bei weitem nicht mehr mit der Wirklichkeit übereinstimmen. Dies gilt vor allem für die Errechnung eines Durchschnitts- oder Pauschalwertes im Zusammenhang mit der Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel, welche die Umschlagshäufigkeit der einzelnen Ersatzteile als wesentliches Wertbeeinflussungsmerkmal berücksichtigen will. Denn gerade hier spielt die Gewichtigkeit der einzelnen Gängigkeitsgruppen, also der Anteil der einer bestimmten Umschlagsgruppe zugehörigen Ersatzteile am Gesamtbestand, eine entscheidende Rolle. Da diese Frage wegen der Verschiedenartigkeit der

Ersatzteilezusammensetzung in den einzelnen Händlerbetrieben nicht genau genug ermittelt werden konnte und nach Ansicht des Verfassers wegen der laufenden Verschiebungen überhaupt nie exakt festgestellt werden kann, um daraus einen Durchschnittswert zu errechnen, erscheint es dem Verfasser richtiger, wenn auf diese Frage gar nicht näher eingegangen wird.

Zum besseren Verständnis, warum dieser Ansatz eines für den gesamten Kraftfahrzeughandel geltenden durchschnittlichen "echten Lagerwerts" nicht Verwendung finden kann bzw. nicht den in den einzelnen Fällen vorhandenen tatsächlichen Verhältnissen entspricht, soll nicht versäumt werden, einige Beispiele aus der Praxis dafür aufzuzeigen. Es würde sich bei der gleichmäßigen Wägung der drei Umschlagsgruppen, d.h. wenn der Anteil der vollgängigen, weniger gängigen und ungängigen Ersatzteile am Gesamtbestand gleich groß ist (was aber nicht vorausgesetzt werden kann, weil die Praxis eine andere Zusammensetzung aufweist), durch die einfache Errechnung des Durchschnitts ($90 + 75 + 10 = 175 : 3$) sich ein durchschnittlicher "echter Lagerwert" der Gesamtersatzteilebestände in Höhe von rd. 58 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise ergeben. Bei der Errechnung des gewogenen Mittels, wobei die Gewichtigkeiten der einzelnen Ersatzteilegruppen je nach den besonderen Verhältnissen des einzelnen Betriebes verschieden sind, zeigt sich dagegen, daß der auf diese Weise errechnete durchschnittliche "echte Lagerwert", der zweifellos genauer und richtiger ermittelt ist, wesentlich von dem auf einfache Art errechneten Wert abweicht. Der Verfasser stellte bei diesbezüglichen Untersuchungen folgende durchschnittliche Zusammensetzung fest und kam zu folgenden Ergebnissen:

Fall A: Bei Gleichsetzung des Gesamtbestandes an Ersatzteilen mit 100 % umfaßten die vollgängigen Ersatzteile rd. 30 %, die weniger gängigen rd. 60 % und die ungängigen Ersatzteile rd. 10 %. Bei dem sich nach obigen Ausführungen ergebenden "echten Lager-

wert" der einzelnen Gängigkeitsgruppen errechnet sich unter der Berücksichtigung der Gewichtigkeit der einzelnen Gruppen ($30 \text{ mal } 90 + 60 \text{ mal } 75 + 10 \text{ mal } 10 : 100$) ein durchschnittlicher "echter Gesamtlagerwert" von rd. 73 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Fall B: Umfassen dagegen die vollgängigen Ersatzteile rd. 20 %, die weniger gängigen rd. 50 % und die ungängigen Ersatzteile rd. 30 %, so errechnet sich ein durchschnittlicher "echter Gesamtlagerwert" von nur rd. 59 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Fall C: Machen dagegen die vollgängigen Ersatzteile rd. 40 %, die weniger gängigen rd. 60 % aus, während ungängige Ersatzteile wegen laufender Verschrottung nicht vorhanden sind, so ergibt sich ein durchschnittlicher "echter Gesamtlagerwert" von sogar rd. 81 % der Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreise.

Es kann daraus ersehen werden, daß es nicht möglich ist, ohne die jeweiligen Anteile der den einzelnen der drei Umschlagsgruppen zuzurechnenden Ersatzteile am Gesamtbestand gebührend zu berücksichtigen, von vornherein den durchschnittlichen "echten Lagerwert der Gesamtersatzteilebestände" anzugeben. Wegen der dauernden Verschiebung der ursprünglich in eine bestimmte Gruppe fallenden Ersatzteile können auch hier die Erfahrungen und Erkenntnisse der Vergangenheit nicht ohne weiteres verwendet werden. Aus diesem Grunde erscheint es dem Verfasser angebracht, es bei dem dargelegten Verfahren zu belassen.

IV. SCHLUSSBETRACHTUNG

Wenn sich der Verfasser die Aufgabe stellte, im Rahmen der vorliegenden Arbeit das Problem der Bewertung von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel aufzuzeigen und auf betriebswirtschaftlicher Basis zu untersuchen und einer möglichen Lösung zuzuführen, so war er bestrebt, dem Leser nicht nur das Bewertungsproblem allein vor Augen zu führen, sondern auch durch die ausführliche Darstellung von einzelnen Gegebenheiten und Gepflogenheiten, durch welche der Kraftfahrzeughandel auf Grund seiner Stellung und Zwecksetzung in der gesamten Kraftfahrzeugbranche die ihm eigene Sonderstellung einnimmt, dem Leser Gelegenheit geben, sich in die Verhältnisse dieses Handelszweiges hineinzu-denken. Dies ist deshalb nötig, um dadurch bei den zweifellos nicht alltäglich, d.h. nicht bei jeder Branche in gleicher Weise und im gleichen Umfang auftretenden Bewertungsproblemen das Verständnis und die objektive Beurteilung zu erleichtern. Andererseits hielt es der Verfasser für angebracht, bevor auf das eng begrenzte Thema ausführlich eingegangen wurde, dem Leser die wichtigsten und bedeutendsten Bewertungsvorschriften, ergänzt um die in diesem Zusammenhang von der handels- und steuerrechtlichen Rechtsprechung erlassenen Urteile und Entscheidungen, aufzuzeigen, um ohne weitere Sonderuntersuchungen für eine objektive Beurteilung dieses speziellen Bewertungsproblems in der Lage zu sein. Das Schwergewicht legte aber der Verfasser auf die Darstellung der in der Kraftfahrzeughandelspraxis vorhandenen Anschauungen und Auffassungen zu diesem Problem.

Mit Hilfe einer Untersuchung von 65 Händlerbetrieben, welche nicht nur die Ermittlung der durchschnittlichen Umschlagshäufigkeit der Ersatzteile zum Ziele hatte, konnte wertvolles Erkenntnismaterial über die Struktur, interne Relationen, Ersatzteiledispositionen, Ersatzteilewesen, Karteiführung, Buchführung, Inventurdurchführung und sonstige Besonderheiten gewonnen werden, das an geeigneter Stelle entsprechend verarbeitet und verwertet wurde.

Des weiteren war der Verfasser immer bemüht, die in der Praxis vorgefundenen und vertretenen Meinungen möglichst genau zu analysieren und vor allem dahingehend zu untersuchen, ob diese Tatsachen und Meinungen einer wirklich objektiven Beurteilung standhalten oder ob subjektive Momente vorhanden sind, welche wegen einer bestimmten Zweckverfolgung, z.B. steuerliche, kreditpolitische und sonstige Gründe, geeignet sein können, den objektiven Charakter der vertretenen Auffassungen in Frage zu stellen. Es kann somit gesagt werden, daß alle in den Ausführungen und Untersuchungen dargelegten Überlegungen, Auswertungen, Ergebnisse und deren Verwertung immer mit dem Ziel, die größte Objektivität zu wahren, im Rahmen der vorliegenden Arbeit verarbeitet wurden.

Durch die Schaffung des Begriffs "echter Lagerwert" versuchte der Verfasser der Praxis einen Wertbegriff in die Hand zu geben, der einerseits die teilweise divergierenden handels- und steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften für Waren und Vorräte zu einer Art "Einheitswertbegriff" (nicht im Sinne des BewG!) zusammenfaßt und somit als ein Baustein zur immer wieder von Wissenschaft und Praxis geforderten "Einheitsbilanz" betrachtet werden kann, andererseits in seiner Definition so unkompliziert und praxisnahe ist, daß auch der kleinere, meist auf dem Gebiete der Wertdefinition nicht oder schlecht bewanderte Kraftfahrzeughändler aus der Bezeichnung selbst gleich ersehen bzw. herauslesen kann, was der Inhalt und der Zweck dieses Wertbegriffes ist.

Durch umfangreiche Überlegungen, Untersuchungen und Begründungen, die in vielen Fällen der Praxis entnommen bzw. durch die in der Praxis gewonnenen Erkenntnisse und Erfahrungen der Vergangenheit entwickelt wurden, konnte herausgearbeitet werden, warum die Ermittlung des "echten Lagerwerts" der Ersatzteile im Kraftfahrzeughandel von der Absatzseite und somit von der Absatzfähigkeit auszugehen hat. Auf Grund dieser Tatsache ergab sich das zu lösende Problem bzw. die Aufgabenstellung für den Verfasser von selbst. Er mußte nämlich automatisch auf die Frage eingegangen werden, wie der "echte Lagerwert" von Ersatzteilen, der durch die zukünftige Verkaufsfähigkeit im entscheidenden Maße beein-

flußt wird, ermittelt werden kann, ohne daß es dabei nur bei einer Schätzung, die zwangsläufig von subjektiven Momenten abhängig ist, bleibt. Es wurde herausgearbeitet, warum für die Entwicklung eines tatsächlich den praktischen Gegebenheiten entsprechenden Bewertungsverfahrens die Umschlagshäufigkeit bzw. Gängigkeit der einzelnen Ersatzteile von ausschlaggebender Bedeutung ist. Es mußte in diesem Zusammenhang notwendigerweise ausführlicher auf die Organisation und den Ablauf des Ersatzteileswesens einschließlich der jährlichen Bestandsaufnahme eingegangen werden. Durch eine Reihenuntersuchung von 36 Händlerbetrieben, die sich aus Vertragspartnern der drei namhaftesten deutschen Automobilherstellerwerke (gemessen am Marktanteil und der eingerichteten Verkaufsorganisation) zusammensetzte, konnte der wichtigste Anhaltspunkt, nämlich die Feststellung, wann ein Ersatzteil als vollgänglich angesehen werden kann, ermittelt werden, ohne den die Entwicklung eines auf der Umschlagshäufigkeit beruhenden Bewertungsverfahrens praktisch nicht möglich wäre. Durch die Dreiteilung des Gesamtersatzteilebestandes in die Gruppen "vollgängige Ersatzteile", "weniger gängige Ersatzteile" und "ungängige Ersatzteile" wollte der Verfasser einem starken Bedürfnis der Praxis nachkommen, welche zur Ermittlung des "echten Lagerwertes" ein Verfahren fordert, das nicht nur den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, sondern auch so gestaltet ist, daß es ohne wesentliche Mehrarbeit auf möglichst einfachem Wege zum Ziele führt, also auch in der Praxis ohne große Vorarbeiten und nachträgliche Belastungen durchführbar ist. Aus diesem Grunde bemühte sich der Verfasser, diesen von zahlreichen Kraftfahrzeughändlern aufgestellten Forderungen insofern nachzukommen, als er ein Verfahren entwickelte, das nicht nur von größeren und mittleren Händlerbetrieben, die normalerweise über eine ordnungsmäßig geführte Lagerkartei verfügen, sondern auch von kleineren und kleinsten Betrieben angewendet werden kann.

Trotz der auffallenden Einfachheit des vom Verfasser entwickelten Verfahrens zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" kann dieses den Anspruch erheben, daß es durch die Verwendung und Verwertung von Überlegungen und Erkenntnissen, die sich teilweise

als Untersuchungsergebnisse ergaben und immer wieder durch Befragungen in der Praxis ihre Bestätigung erfuhren, und durch die größte Berücksichtigung der Objektivität gelungen ist, einen wirklich brauchbaren Weg zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" zu finden, welcher zu Ergebnissen führt, die in der Praxis als durchaus zutreffend und wirklichkeitsnahe bezeichnet werden müssen.

Wenn auch die vorliegende Arbeit nur das Bewertungsproblem der Ersatzteile im engeren Sinne, also der sogenannten Original-Werksteile, behandelt und den Weg einer Lösung aufzeigt und wegen der sehr engen Zwecksetzung die Wertbemessung von sogenannten Zubehörteilen, Reifen, Schmierstoffen oder gar von Neu- und Gebrauchtwagen nicht berührte, weil hier die Untersuchung von ganz anderen Voraussetzungen und anders gelagerten Verhältnissen auszugehen hat, so können trotz der Verschiedenartigkeit der Bewertungsobjekte, welche beim Kraftfahrzeughandel alle dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, aus obigen Ausführungen bestimmte Grundsätze, die sich durch die weitgehenden Untersuchungen und Beleuchtungen des Problems von verschiedenen Seiten aus zwangsläufig ergaben, auch teilweise für die Ermittlung eines "echten Lagerwerts" der sonstigen Vorratsgüter verwendet werden. Besonders bei den sogenannten Zubehörteilen liegen nach Ansicht des Verfassers die Verhältnisse ähnlich, indem auch diese in der Regel von der Absatzseite her zu bewerten sind und auch hier die Höhe des "echten Lagerwerts" in entscheidendem Maße von der Verkaufs- oder Umsatzfähigkeit bzw. Gängigkeit beeinflusst wird. Anders liegen jedoch die Verhältnisse bei den Zubehörteilebeständen insofern, als diese teilweise typen- und modellgebundenen Teile in noch höherem Grade wie die Original-Werksteile dem Typen- und Modellwandel, vor allem aber dem Mode- und Geschmackswandel unterworfen sind. Es wäre somit sehr bedenklich, wenn die in dieser Arbeit herausgearbeiteten Ergebnisse ohne weiteres auch als für die sogenannten Zubehörteile zutreffend bezeichnet würden. Das im Rahmen dieser Arbeit entwickelte Verfahren bietet aber neben der "Wertfindung" als solcher einem Betriebsinhaber, der sich für sein Ersatzteileswesen wegen der darin steckenden Gewinnchancen und der nicht unbedeu-

tenden Risiken, die sich schnell und in beachtlichem Umfange in Verluste umwandeln können, interessiert, bei exakter und mehrjähriger Anwendung eine Reihe von Ansatzpunkten, die für eine laufende und genaue Beurteilung des gesamten Ersatzteillagers von großer Wichtigkeit sind. So kann z.B. auf relativ einfachem und kurzfristigem Wege ermittelt werden, ob der Ersatzteileeinkauf mit einer gewissen Überlegung durchgeführt wird. Dies kann in der Weise festgestellt werden, daß man die einzelnen Umschlagsgruppen, also die Gesamtwerte der vollgängigen, weniger gängigen und ungängigen Ersatzteile, von mehreren Bilanzstichtagen oder sonstigen Bewertungsstichtagen gegenüberstellt. Wird der jeweilige Gesamtersatzteilebestand gleich 100 % gesetzt und werden die dazugehörigen Wertsummen der einzelnen Gängigkeitsgruppen prozentual dargestellt, so ist bei einer solchen Gegenüberstellung der einzelnen Gruppenprozentsätze leicht zu erkennen, ob im Laufe der Zeit eine interne Verschiebung von Ersatzteilen, welche immer nach dem gleichen Modus in verschiedene Gängigkeitsgruppen aufgeteilt wurden, stattgefunden hat, und wenn, zu Gunsten welcher Gruppe und in welchem Umfang dieser Wechsel eingetreten ist. Somit können ohne große und zeitraubende Einzeluntersuchungen mit Hilfe des verwendeten Bewertungsverfahrens sofort nach Auswertung der Bestandsaufnahme die in den letzten zwölf Monaten getätigten Ersatzteiledispositionen dahingehend überprüft werden, ob durch sie eine sich erst im Bewertungszeitpunkt herausstellende anteilige Werterhöhung oder Wertminderung der Gesamtbestände geschaffen bzw. erlitten wurde, d.h. also, ob die Dispositionen geeignet waren, die Ersatzteilebestände durch eine bessere Sortierung wertvoller zu machen oder umgekehrt. Ist eine Verschlechterung der Sortierung eingetreten, so kann der Ursache wegen der zeitnahen Erkenntnis schnell und noch relativ einfach auf den Grund gegangen werden. Dabei können, was in der Praxis immer von großer Wichtigkeit ist, sofort die Erfahrungen der nahen Vergangenheit, in diesem Falle also die festgestellten Dispositionsfehler und sonstigen Mängel, bereits für das kommende Geschäftsjahr oder zumindest für die bis zum nächsten Bilanzstichtag verbleibenden Monate verwertet werden. Diese Mög-

lichkeit der augenblicklichen Beurteilung des Ersatzteileswesens im Hinblick auf die Sortierung der einzelnen Bestände gibt dem umschlagshäufigkeitsabhängigen Bewertungsverfahren neben den handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen auch eine betriebswirtschaftliche Bedeutung, wobei keine zusätzliche Mehrarbeit erforderlich ist, weil bei Anwendung dieses Verfahrens dem Betriebsinhaber automatisch ein Mittel zufällt, mit dem die wichtigsten Aufgaben auf dem Ersatzteilesektor, nämlich die mehr oder weniger gut bzw. schlecht getätigten Einkaufsdispositionen jährlich beobachtet und überprüft werden können.

Da sich der Betriebsinhaber bei Verwendung obigen Verfahrens also zwangsläufig auch mit dem Ersatzteileswesen, vor allem mit den Einkaufsdispositionen beschäftigen wird, kommt diesem Bewertungsverfahren auch eine betriebswirtschaftlich nicht zu verkennende Bedeutung zu. Denn gerade im Kraftfahrzeughandel, besonders bei kleineren Händlerbetrieben, genießt wegen der umsatzmäßigen Auswirkungen das Neu- und Gebrauchtwagengeschäft das weitaus größere Ansehen, während das gesamte Ersatzteileswesen mit all seinen Schwierigkeiten und in vielen Fällen auch wegen der teilweisen Unübersichtlichkeit, die durch die sehr große Anzahl der Einzelartikel und durch die laufende Änderung der Typen und Modelle bzw. der dadurch erforderlichen Ergänzungen und Umsortierungen hervorgerufen werden, als eine zwangsläufige Belastung betrachtet wird. Muß sich jedoch der Kraftfahrzeughändler zumindest einmal im Jahr bei der Ermittlung des "echten Lagerwerts" seiner Bestände etwas genauer mit dem gesamten Teileswesen befassen, und kann er anschließend die Gängigkeitszusammensetzung dieser Bestände mit früheren Jahren oder auch mit anderen Händlerbetrieben, die das gleiche Fabrikat vertreten, vergleichen, so wird er sich bei wesentlichen Abweichungen der einzelnen Gruppen, vor allem dann, wenn frühere Jahre oder andere Betriebe eine günstigere Zusammensetzung aufweisen, ganz von selbst fragen, wieso und warum das möglich ist. Ist aber das Interesse für den Ersatzteilesektor erst einmal auf diese Weise geweckt, so dauert es meistens nicht lange, bis die wirtschaftliche und kaufmännische Überlegung die Klärung in der Materie selbst sucht. Im Rahmen der darauf folgenden Unter-

suchungen und Überlegungen kann der Kraftfahrzeughändler sehr schnell erkennen, welche Möglichkeiten und Verdienstquellen im Ersatzteilelager liegen und erschlossen werden können, wenn man dem gesamten Teilwesen, worunter der Einkauf, die Lagerung, die Verwaltung und der Verkauf zu verstehen sind, das Interesse und die Sorgfalt entgegenbringt, die für die Wahrnehmung der Realisierung der darin steckenden potentiellen Gewinne erforderlich ist.

Abschließend möchte der Verfasser noch bemerken, daß er keinerlei Anspruch darauf erhebt, daß das von ihm entwickelte Verfahren zur Ermittlung des "echten Lagerwerts" von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel als allein gültig und allein den tatsächlichen Verhältnissen der Wirtschaft entsprechend anzusehen ist. Es wäre falsch, eine derartige Behauptung aufzustellen, da es durchaus möglich wäre, andere Gesichtspunkte bei der Wertermittlung zu berücksichtigen, so z.B. die Einflüsse der Typen- oder Modellabhängigkeit. Jedes andere Bewertungsverfahren, das speziell für den Kraftfahrzeughandel entwickelt würde, müßte jedoch letzten Endes wegen der gegebenen Bindung an den Absatzmarkt immer wieder auf die zukünftige Absatzfähigkeit der Ersatzteile zurückgreifen. Es ist allgemein anerkannt, daß dabei die Gängigkeit der Ersatzteile in den letzten zwölf Monaten die weitaus besten Aussagewerte für die Entwicklung eines der Wirklichkeit nahekommenden Wertansatzes bietet.

Da nicht nur der Kraftfahrzeughandel, sondern auch die namhaftesten Automobilherstellerwerke die Abhängigkeit des "echten Lagerwertes" der Ersatzteile von deren Gängigkeit voll anerkennen (vergl. dazu das sog. "Tutzinger Verfahren") und sogar die Finanzverwaltung sich diesem Argument nicht verschließen kann und auch ihrerseits gegen ein solches Bewertungsverfahren grundsätzlich nichts einzuwenden hat, ist es nach Ansicht des Verfassers keineswegs zu optimistisch dargestellt, wenn behauptet wird, daß die Ermittlung des "echten Lagerwertes" von Ersatzteilen im Kraftfahrzeughandel auf der Grundlage der Berücksichtigung der Umschlagshäufigkeit in den letzten zwölf Monaten in nicht allzu langer Zeit als allgemein anerkannter "Handelsbrauch" betrachtet und in weitestem Umfange Verwendung finden wird.

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

I. BUCHER

- Adler-Düring-Schmaltz
Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft,
Stuttgart 1957
- Baier-Fährnich
Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung,
Stuttgart 1955
- Baumbach-Duden
Kurzkomentar zum Handelsgesetzbuch,
München-Berlin 1953
- Baumbach-Hueck
Kurzkomentar zum Aktiengesetz,
München-Berlin 1956
- Beckmann, L.
Die betriebswirtschaftliche Finanzierung,
Stuttgart 1956
- Blümich-Boyens-Steinbring
Kommentar zum Gewerbesteuergezet,
Berlin-Frankfurt 1953
- Blümich-Falk
Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Berlin-Frankfurt 1955
- Blümich-Klein-Steinbring
Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz,
Berlin-Frankfurt 1956
- Brönner, H.
Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht,
Stuttgart 1956
- Bühler-Scherpf
Bilanz und Steuer
Berlin-Frankfurt 1957
- Fürst, R.
Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis,
Essen 1956
- Gadow-Heinichen -Schmidt-Schmidt-Weipert,
Großkommentar zum Aktiengesetz,
Berlin 1939

- Oberparleiter, K.
Funktionen und Risiken des Warenhandels,
Wien 1955
- Rössle, K.
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre,
Stuttgart 1956
Buchhaltung und Bilanz,
Berlin 1954
- Sambo, H.M.
Die betriebswirtschaftliche Bedeutung des Teilwerts,
Tübingen 1952 (Diss.)
- Scherpf, P.
Handelsbilanz - Steuerbilanz,
Berlin 1941
- Schiessl, H.
Betriebswirtschaftliche Verfassung des Kraftfahrzeug-
handwerks und -handels,
München 1952 (Diss.)
- Schmalenbach, E.
Dynamische Bilanz,
Köln und Opladen 1956
- Schmidt, F.
Die organische Tageswertbilanz,
Wiesbaden 1951
- Schmitt-Degenhardt-Gruss
Bewertungsgesetz,
Stuttgart 1953
- Spörlein, H.
Die Inventur nach Handelsrecht und nach Steuerrecht,
Stuttgart-München-Hannover 1954
- Trumpler, H.
Die Bilanz der Aktiengesellschaft,
Basel 1950, Nachtrag 1953
- Wallis, H. von
Die Steuerbilanz des Kaufmanns,
Wolfenbüttel 1951
- Willenbrink, K.
Von der Anfangs- zur Schlußbilanz,
München 1950

II. ZEITSCHRIFTEN UND JAHRBÜCHERBEITRÄGE

Barth-Renz

Die Bewertung des Vorratsvermögens in der Einkommen-
und Körperschaftsteuerbilanz,
in "Die Wirtschaftsprüfung", 1951 S. 169 ff.

Bühler, O.

Jüngste Entwicklungstendenzen im Bilanzsteuerrecht,
in "Steuerberaterjahrbuch 1951" S. 42 ff.

George, H.

Zum Problem der Bewertung des Warenlagers in
Einzelhandelsunternehmungen,
in "Der Wirtschaftsprüfer", 1933 S. 473 ff.

Gnam, A.

Bilanz und wirtschaftliche Betrachtungsweise,
in "Die Wirtschaftsprüfung", 1953 S. 25 ff.

Inventur und ordnungsmäßige Buchführung,
in "Der Betrieb", 1955 S. 198 f.

Gronenborn, J.

Die Verwerfung der Buchführung und Bilanz auf der
Grundlage des gegenwärtigen Bilanzsteuerrechts,
in "Steuerberaterjahrbuch 1956/57" S. 298 ff.

Haug, M.

Körperliche Bestandsaufnahme,
in "Geschäfts- und Steuerpraxis", 1956 S. 102 f.

Preissteigerungsrücklage,
in "Geschäfts- und Steuerpraxis", 1956 S. 127 f.

Der Teilwert als objektiver Wert,
in "Geschäfts- und Steuerpraxis", 1956 S. 133.

Die Bewertung des Ersatzteillagers,
in "Das Ersatzteillager"
(Nachrichten der Ersatzteil- und Zubehör-Abt. der
Ford-Werke A.G. Köln), 1956, Heft 4 S. 3 ff.

Welchen Wert hat das Teilelager,
in "Das Autohaus", 1957 S. 15 ff.

Kremer, J.

Probleme um den Teilwert,
in "Die Wirtschaftsprüfung", 1951 S. 300 ff.

Kummer, H.

Zeitnahe Bilanzsteuerfragen (II),
in "Die Wirtschaftsprüfung", 1950 S. 119 ff.

Mosel

Die Warenbestandsaufnahme und ihre Bedeutung im
Steuerrecht, in "Betriebswirtschaftliche Forschung
und Praxis", 1955 S. 96 ff.

Müller, E.

Können Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung durch Verwaltungsmaßnahmen oder durch die Rechtsprechung entwickelt oder beeinflusst werden? in "Steuerberaterjahrbuch 1956/57" S. 211 ff.

Vogt, F.J.

Die Bedeutung von Bilanz und Inventur im Steuerrecht in "Neue Betriebswirtschaft", 1954 S. 43 ff.

III. FUNDSTELLEN FÜR RICHTSRECHTSRECHT

Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs und des Obersten Finanzgerichtshofs
(zitiert nach Band und Seite)

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs, herausgegeben vom Bundesfinanzhof,
(zitiert nach Band und Seite)

Sammlung der Entscheidungen der Finanzgerichte, herausgegeben auf Veranlassung der Finanzgerichte der Bundesrepublik und unter Mitwirkung des Verwaltungsgerichts Berlin von Finanzgerichtspräsident a.D. Dr. P. Hoffmann,
(zitiert nach Jahrgang und Seite)

Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen,
(zitiert nach Band und Seite)

Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen,
(zitiert nach Band und Seite)

Mrozek-Kartei
(Zitierart: z.B. Kartei § 6 I 3 EStG 1938/39 R 15 = Mrozek-Kartei § 6 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1938/39 Rechtspruch 15)

Reichssteuerblatt
(zitiert nach Jahrgang und Seite)

Bundessteuerblatt
(zitiert nach Jahrgang und Seite)

Steuer und Wirtschaft
(zitiert nach Jahrgang und Nummer der Entscheidung)

L E B E N S L A U F

Am 17. Oktober 1928 wurde ich als einziges Kind der Eheleute Konrad Nützel und Käthe, geb. Lorenz, in München geboren.

In den Jahren 1935 bis 1939 besuchte ich die Volksschule, trat anschließend an die Gisela-Oberschule in München über und legte dort 1948 die Reifeprüfung ab. 1949 immatrikulierte ich mich an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München für Betriebswirtschaftslehre und erwarb 1952 den Grad eines Diplom-Kaufmanns.

1954 legte ich vor der Oberfinanzdirektion München die Prüfung für Helfer in Steuersachen mit Erfolg ab.

Nach einer halbjährigen Tätigkeit als Privatassistent bei Herrn Prof. Dr. Dr. h. c. Rössle trat ich 1952 meine jetzige Stellung im Kraftfahrzeughandel an und konnte im Januar 1958 die vorliegende Dissertation abschließen.

